

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10.850/000.973/92-19

SESSÃO DE 17 DE MAIO DE 1994 - ACORDÃO Nº 107-1.188

RECURSO Nº 105.197 - IRPJ - EXS. 1987 a 1991

RECORRENTE: JALEMI JALLES EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA

RECORRIDA : DRF EM SÃO JOSE DO RIO PRETO(SP)

IRPJ - MUTUO - CARACTERIZAÇÃO -
Caracteriza operações de mútuo os
empréstimos realizados com empresas
interligadas.

MUTUO - PERIODO DE CONGELAMENTO /
EXTINÇÃO DO INDEXADOR -
DESCABIMENTO DA ATUALIZAÇÃO
MONETARIA - Nos períodos em que
por força de congelamento o
indexador manteve-se inalterado, ou
tenha sido extinto sem que outro
indexador tenha sido criado, é
incabível a exigência de
atualização monetária dos mútuos
contratados.

MUTUO - OTN/BTN - "PRO-RATA" -
DESCABIMENTO - Não obstante o PN
CST 10/85, nos termos da legislação
anterior, não havia previsão legal
para criação de Índices "Pro-rata"
de atualização monetária.

OMISSÃO DE RECEITAS -
CARACTERIZAÇÃO - Apurada a partir
de elementos colhidos na
contabilidade a existência de
receita omitida, impõe-se a
manutenção do auto de infração.

TRD - COBRANÇA A TÍTULO DE JUROS -
APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA
IRRETROATIVIDADE - IMPOSSIBILIDADE
- Incabível a sua cobrança, a
título de juros, no período de
fevereiro a julho de 1991.

fl

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

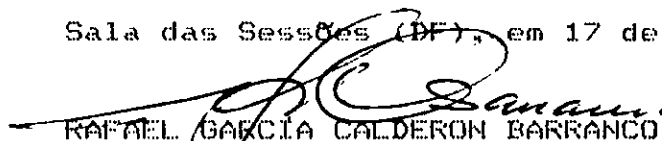
PROCESSO Nº 10.850/000.973/92-19

ACORDÃO Nº 107-1.188

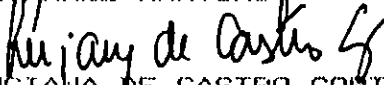
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JALEMI JALLES EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Setima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação a atualização da correção monetária do mutuo nos periodos em que congelado ou inexistente indexador, bem como os juros moratorios equivalentes à TRD anteriores a 01/08/91, nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro Rafael Garcia Galderon Barranco

Sala das Sessões (DF), em 17 de maio de 1994


RAFAEL GARCIA CALDERON BARRANCO - PRESIDENTE


NATANAEL MARTINS - RELATOR


LUCIANA DE CASTRO CORTEZ - PROCURADORA DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM
SESSÃO DE: 07 JUN 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MAXIMINO SOTERO DE ABREU, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, EDUARDO OBINO CIRNE LIMA, MARIANGELA REIS VARISCO e DICLER DE ASSUNÇÃO.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10.850/000.973/92-19

RECURSO Nº 105.197

ACORDÃO Nº 107-1.188

RECORRENTE: JALEMI JALLES EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA

R E L A T O R I O

JALEMI JALLES EMPREENDIMENTOS LTDA, qualificada nos autos do processo, de conformidade com a descrição contida no auto de infração de fls. 35/42, foi autuada em razão dos seguintes fatos:

- I) deixou de adicionar ao lucro líquido do exercício para fins de apuração do lucro real, correção monetária calculada segundo a variação das DTNS/DTNS, exigível sobre os negócios de mútuo realizados com as interligadas JALEMI JALLES EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS e SHOPPING CENTER RIO PRETO LTDA e AGROPECUARIA FAZENDAS JALLES LTDA, conforme demonstrativo abaixo:

P.BASE/EX.FIN.	JALEMI/SHOPPING	AGROPECUARIA	TOTAIS
86/87	CZ\$ 50.979.44	194.180.35	245.159.79
87/88	CZ\$ 2.366.639.25	5.456.812.11	7.823.451.36
88/89	CZ\$ 88.041.174.61	75.151.369.58	163.192.544.19
89/90	NCZ\$ 2.178.317.18	949.495.47	3.127.732.65

Dispositivos Infringidos: arts. 154, 157, 164, 167, 173, 387, II, todos do RIR/80 e art. 21 do DL. 2065/83.

- II) Omissão de receita operacional caracterizada pela remessa de numerário à JALEMI SHOPPING em 31.12.88, sem a respectiva contabilização, no valor de CZ\$ 4.900.000,00, conforme comprova o saldo do razão das duas empresas.

Dispositivos Infringidos: arts. 154, "caput", 155, 157, 158, 160, 165, 167 e 387, II, todos do RIR/80.

- III) Em razão das infrações imputadas à Impugnante e, ainda, de prejuízos fiscais apurados nos períodos-base de 1987 e 1989, ajustados em face da ação fiscal levada a termo, procederam-se as seguintes alterações

B.BASE/EX.	LUCRO REAL DECLARADO	LUCRO REAL APURADO
86/87	846.669	1.091.828.79
87/88	(4.952.376)	2.871.075.36
88/89	(100.399.301)	67.693.243.19
89/90	(3.857.575)	(729.842.35)
90/91	- 0 -	3.619.530.00



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

4

PROCESSO Nº 10.850/000.973/92-19
ACÓRDÃO Nº 107-1.188

Dispositivos Infringidos: arts. 154, "caput", 164, III, 382, § 1º e 387, todos do RIR/80.

Na impugnação de fls. 47/80, foi dito, em síntese:

- . que se cuida de operações de empréstimos realizados a teor de regras emergentes do Código Civil, com características próprias, às quais, injuridicamente, se contrapõe a legislação "castrense", editada com o Decreto-lei nº 2065, de 1983;
- . que, à luz do que dispõe o Código Civil, art. 1262, é permitido, mas só por cláusula expressa, fixar juros ao empréstimo de dinheiro ou de outras coisas fungíveis;
- . que não estava obrigada a efetuar a indexação do dinheiro emprestado à empresas citadas, exatamente à falta de cláusula expressa; e
- . que o Decreto-lei 2065/83, em face do Código Civil, é uma aberração.

As fls. 54, o fiscal autuante fez sua informação, nos seguintes termos:

- . o vetusto Código Civil, datado da aurora do século, regula relações privadas, que podem ser alteradas por lei tributária;
- . com o advento do DL 2065/83 as empresas coligadas e interligadas estão obrigadas, nos negócios de mútuo, a reconhecer variação monetária idêntica à da OTN/BTN. A legislação não exige o reconhecimento contábil e sim fiscal, via LALUR, o que foi feito na ação fiscal. A exigência é decorrente de lei;
- . a impugnante não contesta os critérios e a forma de apuração da base de cálculo;
- . apesar de aguardar o cancelamento do auto, a impugnante não se manifestou sobre os itens 2 e 3 do mesmo.

Por fim, o fiscal autuante pede procedência integral ao auto de infração.

A autoridade julgadora singular, às fls. 55/57 julgou a impugnação improcedente, assim ementando a sua decisão:

"DECISÃO/CONT. nº 10850/444/92.

Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Exercícios de 1987/91, anos-base 1986/90. A obrigatoriedade de reconhecer, pelo menos, o valor da correção monetária, determinada no artigo 21 do Decreto-Lei nº 2065/83, aplica-se às mutantes de todos os contratos de mútuo celebrados entre pessoas jurídicas interligadas.

IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE",

consignando que a omissão de receita e a inexistência de prejuízos a compensar não foram expressamente contestados pela impugnante.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

5

PROCESSO Nº 10.850/000.973/92-19
ACÓRDÃO Nº 107-1.188

Inconformada, a Impugnante interpôs recurso reeditando, fundamentalmente, as alegações feitas em sua peça vestibular, citando, em acréscimo, julgados do Conselho de Contribuintes (Acórdãos 101-82.011 e 101-80.916), contestando, nessa oportunidade, a questão de remessa de numerário sem a devida contabilização, da ordem de CZ\$ 4.900.000,00, dizendo que a empresa a quem a verba se destinou também foi objeto de fiscalização tendo sido autuada pela contabilização de numerário recebido de empresa coligada sem a devida efetividade da origem do recurso, não sendo cabível, destarte, a aplicação de dupla punição.

Pede, por fim, provimento ao seu apelo.

é o relatório.

V O T O

O recurso é tempestivo. Dele, portanto, tomo conhecimento.

A matérias postas à apreciação deste Conselho não são novas não comportando, quanto ao mérito, maiores dificuldades.

Quanto às Operações de Mútuo

A própria Recorrente reconhece e a ação fiscal demonstra, que fez vários empréstimos a empresas interligadas, sem pactuar correção monetária.

Não obstante para efeitos de direito privado a estipulação de juros seja livre, para efeitos tributários, a teor do que dispunha o art. 21 do Decreto-Lei 2065/83, o reconhecimento de receita, pelo menos equivale à variação da ORTN (OTN), é medida que se impunha. No entanto, nos termos dessa lei, não é cabível, como assim quer o PN CST nº 10/85, por falta de previsão legal específica, a criação de índice "Pro-rata" de correção monetária, apesar de até poder ser justa. Hoje, a teor do que dispõe o art. 4º, "e", do Decreto 332/91, que tem o seu fundamento de validade no art. 9º, II, da Lei 7799/89, o indexador das operações de mútuo entre empresas interligadas, controladoras e controladas é a UFIR.



PROCESSO Nº 10.850/000.973/92-19
ACÓRDÃO Nº 107-1.188

Porém, se, como visto, é certo que nas operações de mútuo da espécie se impõe o reconhecimento a título de receita de variação monetária (hoje a título de correção monetária de balanço), de importância correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN (DL 2065/83, art. 21), após da OTN (DL 2284/86) e, hoje, da UFIR (Dec. 332/91), também é certo de que para que se verifique a necessidade de se corrigir é mister que haja índice de atualização monetária aplicável, fato que ao longo desses anos nem sempre se verificou, seja porque o índice aplicável, por força de plano econômico, se manteve congelado, seja porque também por força de plano econômico, entre a extinção de um indexador e a estipulação de outro passaram-se mais de um ano.

Deveras, na passagem da ORTN para OTN, levada a termo pelo Decreto-Lei 2284/86, no bojo do Plano Cruzado, a OTN, que substituiu a ORTN, fixada para março de 1986 no valor de CZ\$ 106,40, por expressa disposição legal (art. 6º), permaneceu inalterada até 1º de março de 1987, quando então sofreu uma variação de 1,70683428 (Circular BACEN nº 1149, de 20.03.87), passando a valer CZ\$ 181,61, descongelando-se a partir daí.

Por outro lado, por força de outro Plano Econômico, o Verão, a Lei 7730/89 (art. 15), criando o cruzado novo, desindexando a economia e promovendo um novo congelamento de preços, extinguiu a OTN, estabelecendo, como seu último valor, NCZ\$ 6,17 (NCZ\$ 6,92 no caso da OTN Fiscal). Com o fracasso de mais esse plano econômico, a Lei 7799/89 reintroduziu novamente a indexação no campo do direito tributário criando novo indexador, o BTN-Fiscal, não estipulando, todavia, nessa oportunidade, indexador específico para as operações de mútuo. Pelo contrário, em demonstração inequívoca de que nada se estipulou, foi dito no art. 9º, II, da Lei, "verbis":

"Art. 9º - Fica o Poder Executivo com base nos objetivos da correção monetária, autorizado a baixar instruções:

II - relativas a outras situações especiais, bem como em relação a operações efetuadas entre pessoas jurídicas coligadas, controladoras e controladas, sob controle comum ou associadas por qualquer forma".

Vale dizer, a partir de março de 1986 e até março de 1987, por força do congelamento decretado pelo Plano Cruzado, as operações de mútuo concedidas/liquidadas não ficaram sujeitas a correção monetária, pela simples e boa razão de que nesse período a OTN não variou. A partir de março de 1987, os mútuos anteriormente concedidos e não liquidados, em contrapartida, sofreram a correção monetária plena verificada entre a OTN de março de 1986 e a de março de 1987, passando, a partir daí, a sujeitar-se à correção monetária pela variação mensal da OTN.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

7

PROCESSO Nº 10.850/000.973/92-19
ACÓRDÃO Nº 107-1.188

Por outro lado, a partir da extinção da OTN, verificada em janeiro de 1989, pelo valor de NCZ\$ 6,17, e até a instituição do INPC como indexador das operações de mútuo, fato que se verificou somente em 4 de novembro de 1991, não houve indexador que compulsoriamente obrigasse a mutuante a reconhecer receita de correção monetária. Sem solução de continuidade, a partir de janeiro de 1991 o indexador passou a ser a UFIR.

Resumindo:

I - de março de 1986 até março de 1987, as operações de mútuo concedidas/liquidadas não podem (devem) ser, de ofício, atualizadas monetariamente;

II - em março de 1987, os mútuos anteriormente concedidos e não liquidados podem (devem) ser atualizados monetariamente, de ofício, pela variação plena verificada entre a OTN de março de 1986 e a de março de 1987, não sendo admissível, entretanto, a criação de "OTN Pro-Rata", para efeitos de cálculo.

III - a partir de março de 1987 até janeiro de 1989, as operações de mútuo podem (devem) ser atualizadas monetariamente, de ofício, pela variação mensal da OTN, não sendo admissível, repita-se, a utilização de índice "Pro-rata".

IV - a partir de fevereiro de 1989, com a extinção da OTN pelo valor de NCZ\$ 6,17, até a instituição do INPC como indexador, em 04.11.94, não é admissível, de ofício, a atualização monetária de operações de mútuo.

V - a partir de 4 de novembro de 1991 até 31 de dezembro de 1991, as operações de mútuo podem (devem) ser atualizadas, de ofício, pela variação mensal do INPC, verificada a partir da reinstituição da indexação (04.11.91).

VI - a partir de janeiro de 1992, as operações de mútuo podem (devem) ser atualizadas, de ofício, pela variação da UFIR.

Logo, no cálculo da matéria tributável a fiscalização não poderia ter-se utilizado de índices "Pro-rata" da OTN/OTN, muito menos ter atualizado monetariamente as operações de mútuo durante períodos de congelamento/extinção do indexador aplicável, pelo que o "quantum" devido apurado deve ser objeto de recálculo.

Observe-se que o recálculo deve ser feito ano a ano (já que cada ano corresponde a um lançamento), não sendo admissível, senão por meio de novo lançamento de ofício, se possível, majorar-se a(s) base(s) anteriormente apurada(s). Ao revés, o(s) cálculo(s) indevido(s) deve(em) ser refeito(s), diminuindo-se da(s) base(s) tributável(is) a(s) importância(s) calculada(s) a maior.

PROCESSO Nº 10.850/000.973/92-19
ACÓRDÃO Nº 107-1.188

Quanto à Questão da Omissão de Receita

Pelos trabalhos da fiscalização, realizados a partir de dados colhidos da contabilidade da Recorrente, não há dúvidas que a receita apurada foi objeto de omissão, pouco importando, nesta oportunidade - já que a recorrente durante toda a tramitação do processo teve possibilidade de se defender, provando o que de direito - a alegação, desprovida de elementos, que a empresa beneficiária da receita omitida já teria sido autuada pelo mesmo fato.

É de se manter, pois, "in totum", neste item, o auto de infração lavrado.

Quanto a Questão da TRD

Em seus memoriais, por fim, insurge-se a Recorrente contra a cobrança de encargos a título de TRD entre fevereiro e julho de 1991.

Esta Câmara, em vários precedentes, já firmou entendimento sobre a impossibilidade da cobrança de TRD entre fevereiro e julho de 1991, valendo a pena, pois, citar as partes fundamentais do Acórdão nº 107-0.823, relator o Conselheiro Jonas Francisco de Oliveira, cujo voto adoto integralmente:

"...entendo que sua cobrança no período entre fevereiro e julho de 1991 é indevida, quando só é cabível a aplicação do percentual de 1% ao mês, a título de juros de mora, para, somente a partir de 01.08.91, ser a mesma exigida, por ser esta a data a partir da qual a Lei nº 8.218/91, que considerou o TRD como juros, passou a vigor e a ter eficácia.

Para melhor sustentar este entendimento, peço vênias para fazer minhas as palavras do eminente Conselheiro PAULO IRWIN VIANNA, que em magistral Declaração de Voto assim conclui sua brilhante tese:

"De todo o exposto extrai-se, com facilidade, que:

1. a aplicação da TRD como índice de correção monetária é inconstitucional e foi afastada, tanto pelos Tribunais, como pelo próprio executivo que, admitindo expressamente sua incompatibilidade com o texto da Carta Magna (E.M.das Medidas Provisórias nº 297 e 298), com essa fundamentação alterou a lei pertinente.



PROCESSO Nº 10.850/000.973/92-19
ACÓRDÃO Nº 107-1.188

2. somente com a introdução da Medida Provisória nº 298 (Lei 8.218) a TRD tornou-se aplicável como índice de juro aos débitos fiscais, e esse diploma teve vigência a partir da data de sua publicação, conforme dispõe seu art. 43.

3. a aplicação retroativa que vem sendo dada pelo Fisco a essa incidência de juros calculados pela TRD é inadmissível: a lei que introduz ônus para o contribuinte não pode retroagir, eis que essa retroação é defesa não só em decorrência do preceito da lei complementar mas principalmente porque é incompatível com o texto constitucional, com o dogma da proteção da segurança jurídica, e com os princípios que, entrelaçados, norteiam as regras de legislação tributária, a saber:

- a) o princípio da previsibilidade (para a sociedade e o Estado);
- b) o princípio de que não se admite surpresa para o efeito de agravar débito fiscal (segurança do contribuinte);
- c) o princípio da estabilidade e segurança das relações tributárias;
- d) o princípio da isonomia;
- e) o princípio da irretroatividade da norma tributária.

4. é farta e veemente a jurisprudência, inclusive emanada do Supremo Tribunal Federal, vedando esse efeito retroativo, não só para as leis que agravam a obrigação principal, mas também para aquelas que agravam os acréscimos legais, tais como a correção monetária, a multa de mora e os juros de mora;

A propósito da própria TRD já se manifestou o Supremo, pelo pleno, em ação direta de inconstitucionalidade, abordando inclusive a questão do direito intertemporal, para excluir toda a pretensão de aplicação retroativa.

5. Por consequência, é inadmissível a aplicação da TRD relativamente ao período que antecedeu o início da vigência da Medida Provisória 298, vale dizer, 1.8.91, período para o qual o índice de juros legal conhecido à época pelos contribuintes era de 1%.



PROCESSO Nº 10.850/000.973/92-19
ACÓRDÃO Nº 107-1.188

6. Em outros termos, a aplicação retroativa da Medida Provisória para o fim de aplicar ao período que medeou de 1.2.91 a 1.8.91 uma taxa de juros então desconhecida pelo contribuinte (TRD) é inteiramente absurda e colide frontalmente com os mais elementares princípios de direito em geral, e tributário em particular, desonrando a farta manifestação doutrinária e jurisprudencial relativa ao direito intertemporal, notadamente naquilo que se refere a agravamentos de débitos fiscais".

Por último, e por pertinente ao deslinde da questão, convém analisá-la sob a ótica dos artigos 105 e 106 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), posto que tratam de aspectos temporais relacionados à aplicação da lei tributária.

O art. 105 estabelece que a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha-se iniciado mas não esteja completa nos termos do art. 116. Portanto, quando a lei entra em vigor, ela passa a ter eficácia imediatamente sobre as relações jurídicas hipotetizadas por ela e que se materializem a partir da data da lei, ou seja, presentes, futuras ou ainda não concluídas, quer dizer, apenas iniciada. Logo, por princípio, a lei não pode, retroativamente, estabelecer ou aumentar o ônus econômico-financeiro do contribuinte, criando, destarte, uma situação gravosa de forma retro-operativa e inesperada. Numa palavra, a lei é elaborada para o futuro, a partir do presente.

O art. 105 estabelece que a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha-se iniciado mas não esteja completa nos termos do art. 116. Portanto, quando a lei entra em vigor, ela passa a ter eficácia imediatamente sobre as relações jurídicas hipotetizadas por ela e que se materializem a partir da data da lei, ou seja, presentes, futuras ou ainda não concluídas, quer dizer, apenas iniciada. Logo, por princípio, a lei não pode, retroativamente, estabelecer ou aumentar o ônus econômico-financeiro do contribuinte, criando, destarte, uma situação gravosa de forma retro-operativa e inesperada. Numa palavra, a lei é elaborada para o futuro, a partir do presente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

11

PROCESSO Nº 10.850/000.973/92-19
ACÓRDÃO Nº 107-1.188

Sendo assim, a Lei nº 8.218/91 não poderia retrooperar no sentido de alcançar fatos geradores já materializados, cujos débitos tributários de consequência também foram inevitavelmente alcançados e onerados com a imputação da TRD a título de juros.

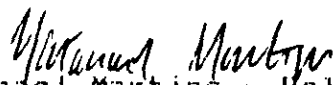
Por seu turno, segundo as previsões do art. 106 do CTN, também não se coaduna com a hipótese sub-judice a aplicação de lei a fato ou a ato pretérito, posto que, vimos de ver, a lei não pode ser aplicada retroativamente para criar situações mais onerosas ao contribuinte; apenas para atuar com benignidade, a teor do mencionado artigo 106.

Resta, então, adotar a regra do art. 105 do CTN e concluir, novamente, que a situação jurídica envolvida na presente questão, relativamente a fatos geradores pretéritos, já definitivamente constituída, só pode ser alcançada pela lei nº 8.218/91 a partir de sua entrada em vigor, ou seja, 01.08.91, a partir da qual e somente então serão exigidos os juros a que denominaram de Taxa Referencial Diária.

Neste sentido, esta Câmara já vem decidindo, por maioria de votos, prover o recurso, para afastar tal imposição, como é o caso do Acórdão 107-0.344, cujo voto foi proferido por este Conselheiro em sessão de 16.06.93".

Antes o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial no recurso interposto para que se exclua, da(s) base(s) tributável(is), a correção monetária das operações de mútuo realizadas em período de congelamento/extinção de índices ou em função da aplicação de índices pro-rata, devendo a repartição de origem promover os recálculos na forma explanada, bem como para se excluir os encargos da TRD cobrados entre fevereiro e julho de 1991.

Brasília/DF, 17 de maio de 1994.


Nataniel Martins - Relator.