

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10880/016.265/93-98
SESSÃO DE : 06 de dezembro de 1994
ACÓRDÃO Nº : 104-12.000
RECURSO Nº : 84.901
MATÉRIA : IRF.- ANOS DE 1987 E 1988
RECORRENTE : PNC INTERNACIONAL COMÉRCIO, PARTICIPAÇÕES E
SERVIÇOS LTDA.
RECORRIDA : DRF EM SÃO PAULO/SP

IRF.- DECRETO-LEI Nº2303/86 (ART. 4º) - O rendimento real pago em decorrência de aplicações financeiras submete-se à tributação na fonte, se não contratado o mútuo entre empresa coligadas, interligadas, controladoras e controladas e ainda que a fonte estivesse impedida, por força de legislação específica, de exercer atividade própria de restituição financeira, ilícita que se torna tal atividade (art. 118 do CTN).

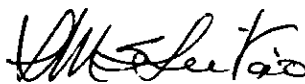
De outro lado, somente se considera rendimento real a parcela que exercer os índices oficiais de correção monetária, a ser apurada em execução.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **PNC INTERNACIONAL COMÉRCIO, PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA..**

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

Sala das Sessões - DF, em 06 de dezembro de 1994


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


EVANDRO PEDRO PINTO
RELATOR

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10880/016.265/93-98
ACÓRDÃO Nº : 104-12.000
RECURSO Nº : 84.901
RECORRENTE : PNC INTERNACIONAL COMÉRCIO, PARTICIPAÇÕES E
SERVIÇOS LTDA.

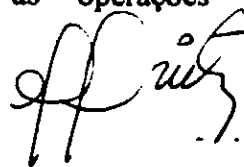
RELATÓRIO

Contra a empresa acima qualificada foi lavrado o auto de infração de fls. 06 a 10, sob o fundamento da não retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre rendimentos pagos a terceiros, com base no item 1, letra a do IN/SRF nº 109/88 e art. 4º do Decreto-Lei nº 2303/86.

Impugnando o feito, a autuada sustenta que se irregularidades ocorreram devem elas ser atribuídas aos antigos administradores; que tão logo tornaram conhecimento de irregularidades praticadas pelos gerentes os despediu, comunicando tais fatos ao Banco Central do Brasil com o objetivo de verificar possível infração a normas concorrentes à legislação própria de entidades financeiras resguardar a responsabilidade das controladoras, que tal comunicação deflagrou uma fiscalização daquele órgãos, a qual resultou na lavratura de auto de infração(Proc. nº 771.828), cujo processo ainda está pendente de decisão, à data da impugnação, do Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional.

No mérito, argüi que o DL 2303/86, em seu art. 4º - base legal do lançamento questionado - não se aplica ao caso sob exame;

Assim, os rendimentos sujeitos ao imposto de renda na fonte somente alcançam as aplicações financeiras feitas em instituição financeira, legalmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil. E que, assim, “ a IN/SRF 109/88 foi muito além do que era legalmente permitido”, quando pretendeu equiparar a aplicação financeira as operações de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº : 10880/016.265/93-98
ACÓRDÃO Nº : 104-12.000

empréstimo em moeda, qualquer que seja a forma de remuneração, contratadas entre pessoas jurídicas não coligadas, interligadas, controladoras ou controladas”.

Aduz, ainda, que a IN/SRF 109/88 criou direito novo ao ordenar a tributação na fonte de rendimentos decorrentes de empréstimos entre companhia não coligadas, interligadas, controladora e controlada e, **ipso facto**, excluir as tributação os empréstimos feitos entre estas últimas, ferindo ainda o princípio de que situações iguais devem ser igualmente tratadas. Se os rendimentos de mútuos entre empresas privadas estivessem sujeitos à retenção de imposto de renda na fonte, nenhuma regra haveria para exigir ou dispensar o tributo em consideração ao inter-relacionamento societário entre mutuantes e mutuários.

E continua:

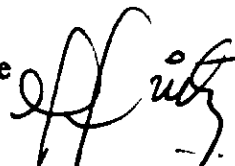
“A se admitir que o Decreto-Lei nº 2.303/86 pretendesse tributar na fonte os empréstimos entre as pessoas mencionadas na Instrução Normativa nº 109/88, além dos problemas já abordados, ter-se-ia criado uma colidência entre legislações de âmbito distinto, ou seja: (i) a legislação que regula o sistema financeiro nacional, que proíbe as operações sob exame a pessoas que não são expressamente autorizadas a funcionar como instituições financeiras pelo Banco Central e (ii) a legislação tributária que manda reter imposto de renda na fonte sobre rendimento de empréstimo entre pessoas jurídicas não ligadas.

Embora desnecessário, somente caberia ao Sr. Secretário da Receita Federal declarar ou esclarecer que as operações de empréstimo de que trata o Auto de Infração não são permitidas, ao invés de tributá-la, de forma discriminada.

Em resumo, a Introdução Normativa nº 109/88 é ilegal porque:

O conteúdo e o alcance das normas jurídicas de hierarquia inferior, como é o caso da Instrução Normativa, restringem-se aos dada leis em função das quais sejam expedidos;

Não respeitou o princípio da isonomia; e



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**PROCESSO Nº : 10880/016.265/93-98
ACÓRDÃO Nº : 104-12.000**

Criou uma incoerência entre normas jurídicas de natureza diversa , tributando operações que a lei considera ilícitas quando praticadas por entidades não financeiras .

Além disso , como vimos , não poderiam ser abjeto se regulamentação pela Instrução Normativa nº 109/88 , pelo simples fato de que não seria aceitável institucionalizar incidência de imposto sobre atividades consideradas por outra lei como ilícitas.”

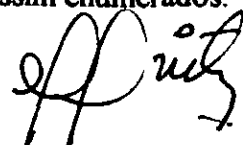
Quanto à base de cálculo do imposto exigido, insurge-se, ainda, a autuada, no que se relacionava com o contrato celebrado com NCR do Brasil Ltda., vez que os juros pagos foram no valor de Cr\$ 5.908.892.59 e não Cr\$ 42.884.975,20, como utilizado no auto de infração.

A informação fiscal sustenta que a IN/SRF 109/88 não criou fato gerador novo, ao contrário, veio esclarecer que os empréstimos aqui tributados seriam equiparados à aplicação financeira e, portanto, seus rendimentos sujeito à retenção na fonte. Quanto ao erro material relativo à base de cálculo, informam os autuantes que :

- “a) Os dados foram fornecidos pela empresa e confrontados com a escrituração contábil da mesma, resultando nos valores de fls. 04;
- b) Não encontrou a fiscalização e, mesmo agora, não apresentou a impugnante qualquer lançamento contábil estornando aqueles valores ;
- c) Realmente os valores contabilizados não condizem com o contrato anexado, porém como dissemos acima contabilmente foi aquela receita auferida e não revertida, sendo portanto, passível seus rendimentos de tributação na fonte, eis que não esclarece o contribuinte de onde advém aquela receita.”

A decisão de primeira instância mantém o lançamento nos seguintes lançamentos:

“A responsabilidade por infração da legislação tributária é pessoal ao agente somente nos casos previstos no art. 137. do C.T.N., assim enumerados:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº : 10880/016.265/93-98
ACÓRDÃO Nº : 104-12.000

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aqueles por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores ;

c) dos direitos, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas .

Quanto à alegação de ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 109/88, não cabe, na esfera administrativa, pronunciar-se a respeito, mas somente verificar o fiel cumprimento da legislação tributária.

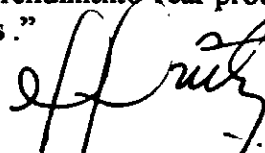
A Introdução Normativa SRF nº 109/88 é clara ao determinar que :

“Operação de empréstimo em moeda, qualquer que seja a forma de remuneração contratada entre pessoas jurídicas que não sejam coligadas, interligadas, controladora e controlada, equipara-se a aplicação financeira estando os rendimentos dela decorrente sujeito à incidência do imposto de renda na fonte:

a) na forma do artigo 4º do Decreto nº 2.303, de 21/11/86, quando o prazo da operação for superior a 28 dias.”

E o art. do Decreto-Lei nº 2.303/86 dispõe:

“Art. 4º - Fica sujeita à incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de 40% (quarenta por cento), o rendimento real produzido por títulos, obrigações ou aplicações financeiras .”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº : 10880/016.265/93-98
ACÓRDÃO Nº : 104-12.000

Ao verificar o descumprimento da legislação tributária, cabe à Receita Federal exigir o tributo devido que deixou de ser recolhido pelo contribuinte, independente do cumprimento, ou não, das disposições sobre as instituições monetárias, competência m esta exclusiva do Banco Central. Se as operações realizadas foram consideradas ilícitas pela fiscalização do Banco Central, o contribuinte foi penalizado por esta infração, pelo mesmo órgão.

A fiscalização da Receita Federal constatou o perfeito enquadramento dos empréstimos efetuados, e da conseqüente remuneração, na hipótese prevista na Instrução Normativa SRF nº 109/88, tornando-se imperativo apurar e exigir tributo devido.

A alegação de que as pessoas jurídicas mutuantes seguramente incluíram os rendimentos em sua apuração de resultados, não foi comprovada pelo contribuinte.

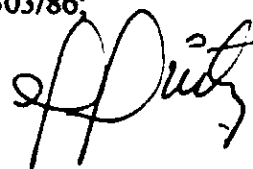
No tocante ao valor dos juros pagos para NCR do Brasil (Cr\$ 42.884.975,20), foi considerado, sem alteração, o valor informado pelo representante do contribuinte, às fls. 04. A alegação de que houve erro de informação e de cálculo em relação ao contrato celebrado não pode prosperar, porquanto a fiscalização confrontou os valores informados com a escrituração contábil da empresa, confirmando-se que houve lançamento daquela receita, sem qualquer estorno posterior (fls. 46).

Isto posto, e Considerando que o processo tramitou regulamente;

Considerando que, salvo disposição de lei em contraio, a responsabilidade por infração da legislação tributária independente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extinção dos efeitos do ato (art. 136, do código Tributário Nacional);

Considerando que somente nas hipótese prevista no art. 137, do C.T.N., nos quais não se enquadra o presente casa, a responsabilidade e pessoal ao agente;

Considerando que, de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 109/88, toda operação de empréstimo em moeda, qualquer que seja a forma de remuneração contratada, entre pessoas jurídicas não ligadas, equipara-se a aplicação financeira, incidindo sobre os rendimentos dela decorrentes o imposto de renda na fonte, a alíquota de 40% (quarenta por cento), na forma prevista no item 1, letra a da referida IN e do art. 4º do Decreto-Lei nº 2.303/86;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10880/016.265/93-98
ACÓRDÃO Nº : 104-12.000

VOTO

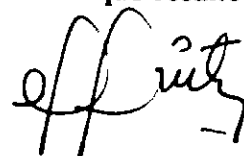
Conselheiro Evandro Pedro Pinto, Relator

O recurso é tempestivo, motivo por que dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, é de se rechaçar a tentativa de exclusão de responsabilidade da autuada - atribuindo-a a seus prepostos. Com efeito, o art. 137 do CTN transfere-a, pessoalmente, ao agente quanto às infrações consideradas como crime ou contravenção. No caso concreto, não se imputa, pelo menos no presente processo, responsabilidade criminal à autuada - e, por via de consequência, seus controladores, pela impossibilidade de responderem, as pessoas jurídicas por delitos assim definidos em lei - mas responsabilidade tributária. E, ademais, no próprio corpo do pré-falado art. 137, encontram-se ressalvadas as hipóteses de exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou o cumprimento de ordem expresso emitida por quem de direito. As outras hipóteses de responsabilidade pessoal do agente (incisos II e III do art. 137 do CTN), refere-se à comprovação de dolo específico - matéria de que não se cuida em processo desta natureza. Além do mais, as infrações dos prepostos afastados não foram praticadas contra seus mandamentos - ao contrário, as operações ditas irregulares estavam perfeitamente contabilizadas, produzindo, assim, - é de se supor - vantagens para a empresa .

No mérito, creio que somente assiste razão à recorrente no que respeita o cálculo dos juros relativos ao contrato celebrado com NCR do Brasil S.A.

O art. 4º do DL 2.303/86 , ao tributar na fonte ganhos de aplicação financeira, definiu um fato gerador largo em que se comporta qualquer transação em moeda que resulte em rendimento real.



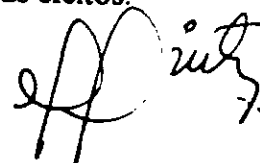
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10880/016.265/93-98
ACÓRDÃO Nº : 104-12.000

Como tal, o fato descrito nos autos, por si só, autorizaria o lançamento, pois que, tomando dinheiro por empréstimo, de terceiros, e, pagando a estes, rendimento real, ao final de determinado período, a hipótese de incidência concretizada estava. Tinha-se, indubitavelmente, uma aplicação financeira e em contrapartida o auferimento de um ganho de capital, ou rendimento real.

A IN/SRF 109/88 não considera aplicação financeira, para este efeito, os empréstimos em moeda encontrados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas ou controlada e controladora . E assim entendeu por que tais empréstimos são feitos quase sempre para que uma empresa socorra outra do mesmo grupo econômico, perdendo, assim, a característica usurária própria dos mútuos onerosos. Ademais, teve por fim a instrução normativa corrigir - ao contrário do que sustenta a recorrente - a distorção existente no tratamento dado às instituições financeiras e aquelas que, não sendo assim consideradas, praticavam atos próprios daquelas. Enquanto as instituições financeiras obrigavam-se a reter o imposto de renda na fonte sobre aplicações financeiras, as empresa que, embora não autorizadas, praticaram atos próprios delas estavam a salvo de tal tributação.

Não cabe, ademais, a arguição de que dever-se-ia declarar na IN/SRF 109/88 que as operações de que trata o presente processo não seriam permitidas, por não se tratar de instituição financeira. Ora, a legislação do sistema financeiro nacional já estabeleceu tal providencia, além do que não compete à Receita Federal normatizar tal atividade . Quanto a não ser possível institucionalizar incidência de tributo sobre atividade ilícita, trata-se de enorme sandice. Com efeito, o CTN, adorando o principio do “ non olet ”, de Vespasiano, estabelece em seu art. 118 que a definição legal do fato legal é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados ..., bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10880/016.265/93-98
ACÓRDÃO Nº : 104-12.000

A IN/SRF 108/88 não alargou o conceito do fato gerador definido no art. 4º do DL 2.303/86, mas, contrariamente ao que quer a recorrente, restringiu-o, ao não considerar aplicação financeira os empréstimos celebrados entre coligadas, interligadas ou controladoras e controlada. E, nesse passo, o princípio da isonomia não foi afetado, vez que, utilizando do poder regulamentar, trata os diferente diferentemente e os iguais, igualmente. Haveria lesão ao princípio isonômico se outra empresa, na mesma situação da recorrente - os iguais - fosse tratada desigualmente.

A conclusão de que entre as edições do DL 2.303/86 (21.11.86) e da IN/SRF 109/88 (22.07/88) a situação descrita no presente processo não seria tributada é de autoria e responsabilidade da recorrente. E mesmo que verdadeira tão conclusão, à autoridade fiscal maior é dada o prerrogativa de interpretar, por atos próprios, a lei tributária e interpretando como interpretou o art. 4º do DL 2.303/86 acertadamente agiu, tendo em vista a largueza do dispositivo interpretado, como afirmado anteriormente.

De outro lado, no que se refere ao mútuo contratado com NCR do Brasil S.A. (42/44) pendo-me por aceitar as considerações da recorrente, expostas no recurso.

Com efeito, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para o fim de considerar como juros pagos à NCR do Brasil S.A. somente a parcela que exceder à correção monetária do período, a ser apurado na execução.

Sala das Sessões - DF, em 06 de dezembro de 1994


EVANDRO PEDRO PINTO