

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

LADS/

PROCESSO Nº : 10920/000.757/96-81
RECURSO Nº : 113.301
MATÉRIA : IRPJ-Ex. DE 1991 e 1992
RECORRENTE : H. K. INVESTIMENTOS LTDA.
RECORRIDA : DRJ EM FLORIANÓPOLIS/SC.
SESSÃO DE : 16 DE ABRIL DE 1997
ACORDÃO Nº : 101-90.931

**IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE**

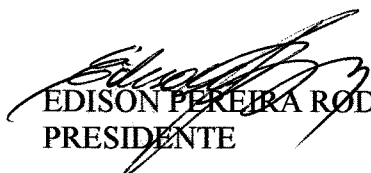
APROPRIAÇÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS - Se os resgates de aplicações financeiras estão sujeitos à condição suspensiva o rendimento deve ser apropriado ao resultado do exercício quando de seu implemento.

CORREÇÃO MONETÁRIA DE MÚTUO - Se não existe expressa determinação legal que estabeleça o índice ou o título que substitua aquele fixado para correção monetária de mútuo, não se pode, através interpretação, criar índice ou fator alternativo, já que o direito tributário segue ao princípio da tipicidade fechada.

A criação de hipótese de tributação é de competência exclusiva de lei, sendo vedado delegar tal atribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por H.K. INVESTIMENTOS LTDA.

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


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


JEXER DE OLIVEIRA CANDIDO
RELATOR

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2

PROCESSO Nº : 10920/000.757/96-81
ACÓRDÃO Nº : 101-90.931

FORMALIZADO EM: 22 ABR 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, RAUL PIMENTEL, SANDRA MARIA FARONI e CELSO ALVES FEITOSA.

PROCESSO Nº : 10920/000.757/96-81
ACÓRDÃO Nº : 101-90.931

RECURSO Nº : 113.301
RECORRENTE : H. K. INVESTIMENTOS LTDA.

RELATÓRIO

H. K. INVESTIMENTOS LTDA., qualificada nos autos, recorre para este Conselho, contra decisão do Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis-SC. que julgou procedente lançamento fiscal consubstanciado nos Autos de Infração de fls. 79 a 90, lavrados para a cobrança do IRPJ, IRFONTE e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, estando descritas as seguintes irregularidades:

1. POSTERGAÇÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS, em virtude de receita de aplicação financeira não reconhecida no exercício de 1991, "pro rata tempore", no valor de Cr\$ 1.053.561.696,00;

2. INSUFICIÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA, em virtude do sujeito passivo não ter procedido a correção monetária de contratos de mútuo, no exercício de 1992, no valor de Cr\$ 646.312.092,00;

3. ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL, referente variação monetária de contratos de mútuos, no exercício de 1992, no valor de Cr\$ 9.116.048.921,00.

O Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal de fls. 70 a 74, notícia que:

a) nos dias 11 e 12.10.90, a empresa aplicou Cr\$ 1.510.000.000,00 em títulos de Renda Fixa, resgatando-os em 09 e 10.01.91, totalizando Cr\$ 2.695.256.908,00, sendo os rendimentos, no total de Cr\$ 1.185.256.908,00, apropriados integralmente em janeiro de 1991, deixando, portanto, de apropriar, no exercício de 1991, o valor de Cr\$ 1.053.561.696,00, correspondente a 80/90 do valor total dos rendimentos;

b) a autuada firmou contratos de mútuo com sua controladora ADMINISTRADORA HANSEN KONIG LTDA em 09.01.91 e 10.01.91, nos valores de Cr\$ 891.664.032,38 e Cr\$ 1.803.592.875,53, correspondentes às importâncias resgatadas, por prazo indeterminado, sem qualquer remuneração, deixando de reconhecer até novembro de

PROCESSO Nº : 10920/000.757/96-81
ACÓRDÃO Nº : 101-90.931

1991, para efeito de determinar o Lucro Real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária que, no caso, corresponde a Cr\$ 9.116.048.921,00:

c) em 01.03.91, os sócios da autuada alteraram o contrato social da empresa, aumentando o capital social mediante a incorporação de valores recebidos a título de AFAC da ADMINISTRADORA HANSEN KONIG LTDA e, na mesma data e na mesma alteração contratual, a controladora, com a anuência dos demais sócios, cedeu e transferiu para a empresa GEROSSEN S.A., sediada em Montevideo-Uruguai, integralmente, e pelo mesmo valor, as quotas integralizadas, sendo que a empresa controladora intimada e reintimada a apresentar cópia do contrato, de forma a permitir avaliar as condições da operação e a ligação existente entre esta e a fiscalizada, a então controladora não se manifestou, o que nos faz presumir a existência de controle acionário indireto da fiscalizada, por parte da empresa beneficiária das quotas sediada no exterior, o que justifica a exigência de reconhecimento pelo menos da correção monetária do valor mutuado por todo o período de 1991;

d) por outro lado, nas intimações foi a controladora também instada a apresentar outros documentos nos seguintes termos: ***“apresentar a documentação relativa a aquisição pela fiscalizada no transcurso do ano de 1992, da participação societária da GEROSSEN S/A, com sede no Uruguay, sito à Calle Serrito, 461 - Piso I, Montevideo - Uruguay, participação que a mesma detinha junto a H.K. INVESTIMENTOS LTDA no ano de 1991, por cessão da fiscalizada, conforme consta da declaração de Imposto de Renda do exercício de 1993. Referida documentação compreende contratos particulares, de câmbio, recibos, protocolos, correspondências, ordens de pagamento, etc.***

e) “em outras palavras, em março de 1991 a controladora cedeu graciosamente, por mera liberalidade, suas cotas de capital a um investidor estrangeiro, cuja verdadeira identidade prefere manter no anonimato e um ano depois adquire cotas desta mesma pessoa jurídica, sem que até o presente momento se saiba da legalidade desses negócios”;

f) “assim sendo, desconsideramos, pois, a transferência do controle acionário, em função da falta de manifestação da empresa fiscalizada”;

g) em relação aos mútuos anteriormente referidos, a autuada deixou de ajustá-los, a partir de novembro de 1991, descumprindo a legislação fiscal, não incrementando



PROCESSO Nº : 10920/000.757/96-81
ACÓRDÃO Nº : 101-90.931

o resultado do exercício do valor dessa correção monetária da importância de Cr\$ 646.312.092,00;

h) a omissão de receitas financeiras e a falta de adição referente à variação monetária de contratos de mútuo ensejam a tributação da Contribuição Social e do IRFONTE.

Não se conformando com a exigência fiscal, a empresa apresentou a impugnação de fls. 96 a 115, argumentando, em síntese, que:

a) "o AI foi lavrado apenas dois dias da decadência em relação a 1991/1990", sendo afoito, infundado e precipitado;

b) requer que os presentes AI's sejam julgados conjuntamente com aqueles lavrados contra a ADMINISTRADORA HANSEN;

c) se o fisco entendeu que ocorreu postergação, deveria ter efetuado a recomposição de todos os exercícios fiscais, cobrando-se apenas a correção monetária e os juros, não o fazendo, o AI é nulo;

d) as aplicações financeiras referem-se a RDB's em que os rendimentos são recebidos apenas no vencimento, sendo inapropriado o registro da receita em 1990, já que a antecipação do resgate não confere ao seu titular o direito à percepção dos juros, por não serem títulos de crédito transferíveis;

e) em janeiro/91, foram extintos o BTN e o BTN Fiscal, não havendo mais títulos semelhantes à ORTN que suportassem ou instruísem os contribuintes a efetuar a variação monetária antes prevista no DL 2065/83;

f) a Lei número 8200/91 veio retroativamente estabelecer a utilização de um **índice, e não mais de um título(valor)** - o INPC - para fins de correção monetária das demonstrações financeiras;

g) posteriormente foi editado do Decreto 332/91, que de forma inconstitucional veio alterar a redação da lei, estabelecendo que **o índice(e não título)** a ser utilizado seria o FAP, cujos efeitos eram retroativos para Janeiro/91, também para CMB;

h) a variação monetária do DL 2065/83 não é CMB, se não ficaria sem sentido o Decreto 332/91, quando submeteu os mútuos entre ligadas à CMB;

i) em janeiro/91, quando o mútuo foi pactuado não havia índice nem havia inflação;



PROCESSO Nº : 10920/000.757/96-81
ACÓRDÃO Nº : 101-90.931

i) o fisco não apresentou qualquer prova plausível quanto à não transferência do controle acionário;

j) junta a alteração contratual relativa à cessão de quotas, o instrumento particular de cessão e transferência de quotas e os respectivos registros contábeis da HANSEM ADMINISTRADORA relativos à baixa do investimento na impugnante, sendo certo que houve a transferência de participação para a empresa uruguaia (constituída na forma de ações ao portador), não havendo, pois, qualquer vínculo societário e, em consequência, não podendo aplicar-se disposições contidas no DL 2065/83 e Decreto 332/91;

l) que é inconstitucional o Decreto 332/91, que não pode alterar regras cuja competência de criação é da lei e, mesmo ainda, produzir efeito dentro do próprio exercício e ter caráter retroativo;

m) também é inconstitucional a cobrança do ILL, assim declarado pelo STF;

n) que é indevida a utilização da TR/TRD como índice de atualização monetária.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve os lançamentos fiscais, em decisão proferida às fls. 131 a 144, cujos fundamentos leio em plenário, ementada da seguinte forma:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

AUTO DE INFRAÇÃO

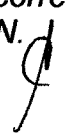
Exercícios de 1991 e 1992.

APROPRIAÇÃO DAS RECEITAS FINANCEIRAS

*Aplicações financeiras realizadas em um exercício com resgate para o exercício seguinte podem ter sua receita contabilizada na data da aplicação ou reconhecida **pro rata tempore**, e não na data do resgate em sua totalidade, sob pena de ocorrer postergação de imposto.*

MÚTUO. CORREÇÃO MONETÁRIA

O art. 21 do Decreto-lei número 2065/83 dispôs 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.



PROCESSO Nº : 10920/000.757/96-81
ACÓRDÃO Nº : 101-90.931

Tal correção deve ser feita com base nos índices estabelecidos pela legislação tributária para a correção monetária das demonstrações financeiras que, à época da instituição do referido decreto-lei, era a ORTN.

Relativamente ao negócio de mútuo entre controlada e controladora, a ulterior alteração societária não impede a mutuante de reconhecer a correção sobre os recursos mutuados, posto que as condições estabelecidas inicialmente nos contratos não foram alteradas, surtindo seus efeitos pelo menos até o encerramento do período-base em exame(1991), período no qual esses contratos não foram extintos, não se descaracterizando a vinculação entre mutuante e mutuária.

À partir de novembro de 1991, as contas representativas de mútuo entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas ou associadas por qualquer forma, sujeitam-se à correção monetária, na ocasião da elaboração do balanço patrimonial(art. 4o., I, alínea "e", do Decreto no. 332, de 04/11/91).

JUROS DE MORA - INCIDÊNCIA DA TRD

Não procede a contestação da exigência da TRD como índice de correção monetária, posto que a TRD foi utilizada como fator de juros de mora, com fulcro no art. 9o. da Lei número 8.177/91, combinado com o art. 30 da Lei número 8.218/91.

EXIGÊNCIAS DECORRENTES:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

Face à vinculação entre o lançamento matriz e os decorrentes, as conclusões extraídas do lançamento do imposto de renda devem prevalecer em apreciação dos lançamentos decorrentes.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

Apesar da decisão do STF acerca da inconstitucionalidade de parte do art. 35 da Lei número 7.713/88, base legal da cobrança do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o Lucro Líquido, tal dispositivo não foi revogado, o que só ocorreria pela intervenção do Congresso(Câmara e Senado), mais a sanção do Presidente da República, razão pela qual deve ser observado pela autoridade administrativa.

LANÇAMENTOS PROCEDENTES." 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

8

PROCESSO Nº : 10920/000.757/96-81
ACÓRDÃO Nº : 101-90.931

Inconformada com a decisão **a quo**, a empresa recorreu para este
Colegiado com o recurso de fls. 190 a 157, lido em plenário.

A Fazenda Nacional apresentou contra razões às fls. 158.

É o relatório 

PROCESSO Nº : 10920/000.757/96-81
ACÓRDÃO Nº : 101-90.931

VOTO

CONSELHEIRO, JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, RELATOR

O recurso é tempestivo e assente em lei. Dele, portanto, tomo conhecimento.

A primeira questão posta à apreciação deste Colegiado diz respeito a *"receita financeira pro rata tempore não reconhecida no exercício de 1991, ano-base de 1990"*.

O fisco calculou a receita proporcional ao ano-base de 1990, tributando-a neste período-base.

A ação fiscal estendeu-se ao ano-base seguinte, também, apurando-se matéria tributável. Entretanto, o valor tributado no exercício de 1991 (Cr\$ 1.053.561.696,00) não foi deduzido da base de cálculo apurada no exercício de 1992, ou seja, não foi recomposto o lucro real do exercício seguinte (no qual o valor tributado compôs o resultado do exercício), dele retirando-se valor tributado no exercício anterior.

O parágrafo único do artigo 154 do Regulamento aprovado pelo Decreto número 85.450/80, dispõe que *"os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período-base competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente"*.

Na hipótese presente, fica evidenciado que o fisco não observou o mencionado comando legal.

No mérito, a questão está centrada em saber se o Recibo de Depósito Bancário encerra uma aplicação financeira com condição suspensiva ou resolutiva.

O auferimento de receitas resultantes de aplicações financeiras em depósito bancário sem emissão de certificado está condicionado a que não ocorra resgate antes do termo final que for convencionado, estando, pois, na dependência de evento futuro e incerto.

PROCESSO Nº : 10920/000.757/96-81
ACÓRDÃO Nº : 101-90.931

Somente com o implemento da condição(que é o resgate no vencimento da aplicação) nasce a disponibilidade da renda, pois, antes disso, a eficácia do ato jurídico estava suspensa.

Entendo, pois, que, guardando uma condição suspensiva, a aplicação financeira efetuada pela recorrente somente deveria ter seu valor apropriado na contabilidade quando do implemento da condição.

Assim sendo, quer porque o lançamento não guardou conformidade com o disposto no parágrafo único do artigo 154 do RIR/80, quer porque a receita financeira somente deveria ser apropriada quando do implemento da condição, ou seja, quando do resgate à época em que foi pactuado, entendo que a importância de Cr\$ 1.053.561.696,00 deva ser excluída de tributação no exercício de 1991, período-base de 1990.

Na solução da segunda questão colocada à apreciação deste Colegiado(correção monetária de contratos de mútuo no período de 10/01/01 e 01/02/91 e novembro91), inicialmente, é preciso fazer uma breve retrospectiva da legislação do imposto de renda.

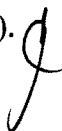
O Decreto-lei número 2065/83, em seu artigo 21, determinou que, nos contratos de mútuo entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deveria reconhecer, para efeito de determinação do lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor daORTN.

O Decreto-lei 2284/86, em seu artigo sexto, estabeleceu que "*a Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional - ORTN, de que trata a Lei 4.357, de 16 de julho de 1964, passa a denominar-se Obrigação do Tesouro Nacional - OTN*".

A Lei número 7730, publicada no D.O.U. em 01/02/89, extinguiu a OTN.

Por sua vez, o artigo primeiro da Lei número 7799/89, de 10 de julho de 1989, instituiu o BTN Fiscal, como referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União.

Estabelecendo regras para a desindexação da economia, a Lei número 8.177, publicada no D.O.U. em 04.03.91, extinguiu a partir de primeiro de fevereiro de 1991 o BTN e o BTN Fiscal(art. 3o., incisos I e II).



PROCESSO Nº : 10920/000.757/96-81
ACÓRDÃO Nº : 101-90.931

A Lei número 8200/91, publicada no D.O.U. em 29 de junho de 1991, determinou que a correção monetária das demonstrações financeiras seria procedida, a partir do mês de fevereiro de 1991, com base na variação mensal do INPC.

Em 05 de novembro de 1991, foi publicado no D.O.U o Decreto 332/91 que:

a) estabeleceu normas para a correção monetária das demonstrações financeiras;

b) criou o Fator de Atualização Patrimonial - FAP;

c) determinou a correção monetária das contas representativas de mútuo entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas ou associadas por qualquer forma, bem como dos créditos da empresa com seus sócios ou acionistas.

No Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal, ao justificar a correção dos mútuos, o fisco utilizou-se de *"índices esses previstos na legislação então vigente para correção das demonstrações financeiras"*.

Ora, o direito tributário adota como regra o princípio da tipicidade fechada, não se podendo efetuar lançamento que seja consentâneo com a lei.

Ademais, se o legislador expressamente não previu qual o título ou o índice que substituiria aquele originalmente previsto na lei, segundo penso, não cabe ao intérprete "adotar" aquele previsto para as demonstrações financeiras e, ainda mais, aplicando-o de forma retroativa.

Assim sendo, não encontro guarida na lei para que se sustente o lançamento fiscal relativo à cobrança da correção monetária dos mútuos pactuados pela recorrente, sendo relevante ainda notar que, à época em que foram contratados, a economia encontrava-se desenidexada.

Outro aspecto relevante do presente litígio deve ser objeto de indagação por parte deste Colegiado: pode um Decreto, por "delegação de competência" de uma lei, criar nova hipótese de incidência de imposto de renda?

Segundo penso, é o que ocorreu quando o Decreto número 332/91 incluiu entre as contas sujeitas à correção monetária aquelas relativas aos mútuos contratados entre pessoas jurídicas ligadas, coligadas, controladoras, controladas ou associadas.



PROCESSO Nº : 10920/000.757/96-81
ACÓRDÃO Nº : 101-90.931

Não resta dúvida que a correção monetária de tais contas gera resultados positivos que indubitavelmente implicam em majoração do imposto de renda, configurando, na verdade, uma nova hipótese de incidência.

Assim, o lançamento não encontra amparo nos mais mezinhos princípios do Direito Tributário Brasileiro, como, também, no Código Tributário Nacional e na Magna Carta.

É preciso ter em mente que somente a lei pode instituir ou majorar tributo, como, também, que a competência para tal mister é indelegável.

Deste modo, não vejo como possa prosperar exigência calcada em norma que contrarie o CTN.

Por sua vez, também não encontro no presente processo provas de que efetivamente não ocorreu a transferência de quotas efetuadas em março de 1991 e, assim sendo, não sendo a recorrente controlada pela Administradora Hansen Konig Ltda, a partir de tal data, não havendo expressa previsão contratual, não vejo como possa aplicar-se o artigo 21 do Decreto-lei número 2065/83, aplicável aos negócios de mútuo entre pessoas jurídicas ali especificadas.

Ora, cessando o vínculo entre as empresas, não cabe a aplicação de referido dispositivo.

Entendo, pois, incabível, o lançamento fiscal relativo ao IRPJ e, em consequência, por guardarem o mesmo suporte fático, os procedimentos decorrentes, relativos à Contribuição Social sobre o Lucro e o Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido.

Voto, portanto, no sentido de DAR provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 16 de abril de 1997


JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO - RELATOR