



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MHP

Sessão de 16 de março de 1987

ACORDÃO Nº 101-77.078

Recurso n.º 90.695 - IRPJ - Exercícios de 1984 e de 1985

Recorrente MADEIREIRA LIANE LTDA.

Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM PRESIDENTE PRUDENTE - SP.

EMPRÉSTIMOS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS COLIGADAS, INTERLIGADAS, CONTROLADORA E CONTROLADAS - 1 - A cessão de direitos sobre quotas de participação de capital e o financiamento do valor do negócio realizado por parte do cedente implica na coexistência de dois contratos distintos: o de cessão de direito e o de mútuo pelo valor financiado, dando lugar, quando o ato é realizado entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, à aplicação da regra contida no art. 21 do Decreto-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 se já calculada pelo tempo de duração do empréstimo em cada período-base, tendo-se por base o valor diário da ORTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MADEIREIRA 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.

V.v.

Sala das Sessões (DF), em 16 de março de 1987


RAUL PIMENTEL

- VICE PRESIDENTE NO
EXERCÍCIO DA PRESI
DÊNCIA


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR


AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FA—
ZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE 19 MAR 1987

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
selheiros: SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, JOSÉ
EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN e ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO. ER-
NESTO FREDERICO ROLLER, e ISAIAS COELHO (Suplentes Convocados).

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL**

PROCESSO Nº 10835-000.566/85-81

RECURSO Nº: 90.695

ACÓRDÃO Nº: 101-77.078

RECORRENTE Nº: MADEIREIRA LIANE LTDA.

R E L A T Ó R I O

MADEIREIRA LIANE LTDA., qualificada nos autos, recor-
re a este Colegiado (fls. 59/65) contra a decisão do Sr. Delegado da
Receita Federal em Presidente Prudente (SP) de fls. 51/53, que mante-
ve o auto de infração contra ela lavrado às fls. 9.

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 con-
tribuinte retro mencionado em relação ao cum-
primento das obrigações decorrentes da Legislação
do Imposto de Renda Pessoa Jurídica de acordo
com o Programa de Fiscalização 0655-MONET tendo
sido examinados os Exercícios de 1983, 1984 e
1985, respectivamente, períodos bases encerrados
em 31-12-82, 31-12-83 e 31-12-84, e apuradas as
seguintes irregularidades:

- Deixou de adicionar ao Lucro Real, mediante
lançamento no Livro de Apuração do Lucro Real,
o valor correspondente à correção monetária cal-
culada segundo a variação do valor da ORTN sobre
os empréstimos contratados sem remuneração com a
empresa controladora Liane Participações, Admi-
nistração e Empreendimentos S/C Ltda., CGC nº
51.395.622/0001-05, e com as empresas interliga-
das Transportadora Liane Ltda., CGC nº 47.990.874/
0001-05, Empreendimentos Imobiliários e Adminis-
tradora de Bens Liane S.A., CGC nº 48.156.020/0001-82

é Lauderio Leonardo Botigelli (firma individual), CGC nº 55.335.319/0001-60.

Os demonstrativos de cálculo da Correção Monetária em anexo foram elaborados de acordo com o artigo 5º do Decreto-lei nº 2.072/83 e ficam fazendo parte integrante deste. Observações sobre os Demonstrativos de Cálculo da Correção Monetária:

1) Valor da ORTN - o Valor diário da ORTN (data do movimento) encontra-se definido no parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei nº 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.

VALOR TRIBUTÁVEL

Exercício de 1984-Período Base 01-01 a 31-12-83

<u>Nome da Conta</u>	<u>Código da Conta</u>	<u>Corr. Monetária</u>
Liane Part. Adm. e Empreend. S/C Ltda.	12.01.01.001	 12.624.683
Lauderio Leonar- do Botigelli-PJ ...	11.02.04.028	 10.868.563
VALOR TRIBUTÁVEL		23.493.246
Prejuízo Fiscal Declarado		(74.458.788)
Prejuízo Fiscal Retificado		(50.965.542)

Exercício de 1985-Período Base 01-01 a 31-12-84

<u>Nome da Conta</u>	<u>Código da Conta</u>	<u>Corr. Monetária</u>
Liane Part. Adm. e Empr. S/C Ltda.	12.01.01.001	65.839.431.

41

Empreend. Imob. Admi,
Bens Liane Ltda. 11.02.04.018 ... 52.036.236

Transportadora Liane
Ltda. 21.02.07.011 ... 36.387.472

Lauderio Leonardo Bo
tigelli-PJ 11.02.04.028 ... 77.445.916

VALOR TRIBUTÁVEL 231.709.055

(menos) Prejuízo Fiscal
Retificado do Exercício
Anterior Corrigido: ...
50.965.542 x 3.1528 (coe
ficiente): (160.684.160)

(mais) Prejuízo Fiscal Com
pensado na Declaração: 234.753.666

VALOR TRIBUTÁVEL 305.778.561

DISPOSITIVOS INFRINGIDOS: art. 21 do DL número
2.065/83 e art. 387-II do RIR/80 (Decreto núme-
ro 85.450/80).

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

Irresignada, a empresa impugnou o feito, alegan-
do, em síntese, que: 1) não existe contrato de empréstimo sem re-
muneração entre a autuada e suas coligadas, como também inexistem
lançamentos contábeis de transferência de numerário entre as em-
presas; 2) o auditor não apresenta qualquer prova documental que
caracterize os valores apontados como mútuo ou empréstimos. Tece
considerações e críticas sobre o procedimento fiscal; 3) os valo-
res constantes das fls. 3 e 4 referem-se a operações de cessão de
quotas realizadas em 1984, conforme contrato anexado por cópia
(anexos 3 e 4), sendo os valores constantes das fls. 5 e 8 os mes-
mos das fls. 3 e 4, com cálculo para o exercício de 1985; 4) es-
tas operações não podem ser caracterizadas como empréstimos sem
remuneração de que trata o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 ,
pois não configura capital financeiro posto à disposição ou com
compensação financeira inferior àquela estipulada na lei, consoan-
te esclarece o PN 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; 5) também no entendimento da doutri-

47

na, que cita, o dispositivo limita-se apenas aos empréstimos não havendo como confundí-los, sob pena de aplicar-se a analogia para exigir tributo, o que é defeso em lei (CTN art. 108, § 1º); 6) mesmo que classificados como mútuo, os contratos, celebrados em 30/07/83 e 1º de outubro de 1983, estariam fora do alcance do Decreto-lei nº 2.065/83, conforme deixou claro o PN CST 20/83.

Contradita fiscal de fls. 36/38, sustentando o feito.

O julgador de primeira instância motivou o seu convencimento nos seguintes fundamentos de fato e de direito: a) é incontestável a existência do empréstimo; b) a aplicação do artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 independe da natureza ou origem do empréstimo, conforme esclarece o item 21.1 do PN CST 10/85, c) o legislador pretendeu evitar com o citado art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, como esclarece o item 46 da respectiva Exposição de Motivos, os favorecimentos recíprocos entre empresas associadas que, descaracterizando suas atividades próprias, distorciam seus resultados; c) os créditos que a autuada possuía perante as citadas empresas decorriam de alienações de participações societárias contratadas por valores e condições desfavoráveis para ela em relação ao que obteria se fossem contratados com terceiros, conforme contratos de fls. 26 a 29; d) a impugnante omitiu-se sobre os mútuos contratados com as empresas Empreendimentos Imobiliários e Administração de Bens Ltda. e Transportadora Liane Ltda; e) ao alienar a autuada um bem integrante do Ativo Permanente deixa de gerar em sua contabilidade saldo credor na conta de Correção Monetária do Balanço e, ainda deixando de receber qualquer remuneração pelo valor alienado e não recebido lançado no Ativo Circulante, fica evidenciado que ocorreu prejuízo na arrecadação do Imposto de Renda. Se, a empresa devedora, por seu lado, deixa de corrigir os valores dos bens adquiridos classificados no Ativo Permanente com base no art. 349, § 3º, do RIR/80, fica ainda mais claro o prejuízo para a Fazenda Nacional; f) todas as empresas envolvidas, inclusive as empresas cujos capitais foram objeto de transação, são empresas interligadas, controla

dh

dora ou controlada, sendo que a Liane Adm. e Empr. S/C Ltda. controla a quase totalidade dos capitais das demais e uma pessoa física controla a quase a totalidade do capital da empresa controladora; g) o art. 21 do Dec.-lei nº 2.065/83 abrange todos os contratos celebrados dentro do período-base encerrado em 31.12.83, conforme esclareceu o PN CST nº 23/83.

Na fase recursal (fls. 59/65), a sucumbente persevera na tese de que não houve operação de mútuo, mas cessões de direito para pagamento a prazo, não tendo lugar, na espécie, o art. 25 do Dec.-lei nº 2.065/83.

Insurge-se também na fase recursal contra a aplicação da regra contida no art. 5º do Dec.-lei nº 2.072/83, pois, 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.

A Câmara converteu o julgamento em diligência (fls. 70/71), para que fossem acostados aos autos:

- 1º) todos os contratos que documentaram as operações que deram origem ao presente litígio;
- 2º) cópia de todos os registros contábeis na cedente e nas cessionárias, com os respectivos históricos, datas e valores;
- 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.

A diligência foi cumprida com a juntada dos documentos requisitados, à exceção dos documentos referentes ao fluxo fi-

V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

Cada um dos documentos de fls. 26/27 e 28/29 formaliza dois contratos distintos: um de cessão de direitos de quotas de participação pelo preço avençado e outro de mútuo, pelo 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. 26 e 28), e que poderiam nominar-se de cessão de direitos, substancialmente não expressam promessa de vender ou de ceder as referidas quotas, mas a intenção expressa e incontestável de transferência definitiva do direito sobre elas por um preço certo e ajustado.

Tal propósito se completa na alteração contratual de fls. 39/44, quando, às fls. 39, na cláusula 1, se diz literalmente que a Madereira Liane Ltda. "cede e transfere como de fato cedido e transferido tem, pelo mesmo valor nominal e unitário, a totalidade de suas quotas, à firma individual Laudério Leonardo Botigelli, operando-se esta transferência neste ato em moeda corrente nacional..." (grifei).

Esta alteração está protocolizada na Junta Comercial, segundo esclarece o autuante às fls. 36.

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 empréstimo do saldo devedor.

A contabilidade das empresas não distoia dessa



nanceiro das operações porque, segundo esclarece a recorrente (fls. 75), não houve ainda movimentação pecuniária com relação às operações em causa.

É o relatório.

47

Acórdão nº 101-77.078

realidade porque a da cessionária e mutuária (Laudério Leonardo Botigelli) registra a aquisição do investimento em contrapartida com o crédito da cedente e mutuante (Madeireira Liane Ltda (fls. 86 e 88), 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. 86 e 87).

Igualmente, na cessão de direitos entre Madeireira Liane Ltda., na posição de cedente e mutuante, e Liane - Participações Adm. e Empreend. S/C Ltda., na posição de cessionária e mutuária, o mesmo acontecia (fls. 81 a 85).

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 (mútuo) 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 Transportadora Liane Ltda. e, quando cedeu os seus direitos sobre tais quotas à firma individual Laudério Leonardo Botigelli e 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

97

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 10.835-000.566/85-81
Acórdão nº 101-77.078

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

Não obstante, todo o seu capital social é corrigi
do 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 em
presa que faz o empréstimo, ou reduzir o seu capital do valor des
te para efeito de correção monetária do seu patrimônio líquido, ou
oferecer ao lucro real o valor da correção monetária da importân
cia mutuada, para não afetar o lucro tributável do exercício.

Optou o legislador pela obrigatoriedade da segunda
hipótese, incluindo na legislação tributária a disposição constan
te do art. 21 do Decreto-lei nº 2065/83, "in verbis":

"Art. 21 - Nos negócios de mútuo contratados entre
pessoas jurídicas coligadas, interligadas, contro
ladoras e controladas, a mutuante deverá reconhe
cer, para efeito de determinar o lucro real, pelo
menos o valor correspondente à correção monetária
calculada segundo à variação do valor da ORTN."

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

Como já se disse, o objetivo da medida legal é com
pensar, 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 pa
ra menos o resultado do exercício. Por isso, a adição da correção
monetária dos valores mutuados ao lucro líquido, como forma de res
tabelecer o verdadeiro lucro real, base oponível.

Verifica-se, assim, a improcedência da invocação *di*

da orientação contida no PN CST nº 20/83, não tendo lugar na espé
cie a hipótese ali examinada. A nova lei não prejudicava o ato jurí
dico ali praticado, ou seja, os contratos de cessão e de mútuo. Ape
nas mandou computar no lucro real do período, a correção monetária
do valor mutuado, que é coisa bem diferente.

Constituem matérias incontroversas, por não impugnadas, a exigência relativa aos empréstimos referentes aos demonstrativos de fls. 6 e 7 e à forma de cálculo da correção monetária. Esta só foi contestada no recurso.

Por não compor o litígio, a oposição à forma de cál
culo apresentada a destempo (Dec. 70.235/72, art. 15) não pode ser conhecida.

No entanto, quer o relator consignar, apenas a tí
tulo de esclarecimento à recorrente, que se o capital da empresa é corrigido por todo o período-base e se o benefício da dedução do saldo devedor por ele produzido pressupõe que a sua desvalorização, por efeito da inflação, ocorreu quando ele estava em giro na empresa, e, no entanto, parte dele não estava, impondo-se a adição do va
lor da correção 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 anual, se o retorno não se faz no curso do período-base, os efeitos são calculados até o final deste, quando se encerra o ba
lanço e se calcula a correção monetária.

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

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

E isto porque deixaria de haver a correção monetária adicionável ao lucro líquido do período sobre a parcela de capital objeto do empréstimo em relação aos dias que não integralizam 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 ocorre 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.

Nenhuma nulidade a reconhecer.

Na esteira dessas considerações, nego provimento ao recurso.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR