



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/
.....

Sessão de 20 de fevereiro de 1990

ACÓRDÃO Nº 101-79.765

Recurso nº - 95.498 - IRPJ - EXS: 1984 e 1985

Recorrente - CONSTRUTORA TOMASI LTDA.

Recorrida - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM CURITIBA (PR).

OMISSÃO DE RECEITA - Os juros e a correção monetária devem ser apropriados no exercício em que incorreram, de acordo com o regime econômico ou de competência adotado pelas leis societárias e fiscal (Lei nº 6404/76, art. 177, c/c o Decreto nº 3807/19, art. 18, e Dec.-lei nº 1598/77, art. 6º § 4º).

EMPRÉSTIMOS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS COLIGADAS, INTERLIGADAS, CONTROLADORAS E CONTROLADAS - 1) O empréstimo entre empresas coligadas, interligadas, controladoras e controladas dá lugar à aplicação da regra contida no art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83; 2) A objetividade jurídica é desestimar a distribuição disfarçada de lucros entre as empresas elencadas no citado dispositivo, através da tributação da correção monetária da parcela de capital que fora desviada do giro dos negócios da mutuante para financiar a atividade da associada. Para tanto, impõe-se que a correção monetária seja calculada pelo tempo de duração do empréstimo em cada período-base; 3) A vigência do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 é imediata e, como o dispositivo é simples reprodução de norma contida no Decreto-lei nº 2.064/83, data de 20.10.83, quando este mandamento legal foi publicado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONSTRUTORA TOMASI LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Con

Acórdão nº 101-79.765

selho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provi-
mento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar
o presente julgado.

Sala das Sessões., 20 de fevereiro de 1990

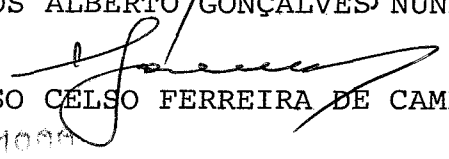

URGEL PEREIRA LOPES

PRESIDENTE


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES

RELATOR

VISTO EM


AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS

PROCURADOR DA FA

SESSÃO DE: 22 FEV 1990

ZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
selheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAI
VA, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
e JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10980-006.307/88-32

RECURSO Nº: 95.498

ACÓRDÃO Nº: 101-79.765

RECORRENTE: CONSTRUTORA TOMASI LTDA.

R E L A T Ó R I O

CONSTRUTORA TOMASI LTDA., qualificada nos autos, manifesta recurso a este Colegiado (fls. 125/135) contra a decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Curitiba, PR (fls. 109/118), que manteve o auto de infração contra ela lavrado às fls. 70/71.

A peça básica descreve e enquadra as infrações da seguinte forma:

"DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

a - OMISSÃO DE RECEITA/JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA SOBRE EMPRÉSTIMOS A SÓCIOS E A EMPRESA INTERLIGADA

Omissão de receita referente a juros e correção monetária sobre empréstimos concedidos a sócios, conforme contratos de mútuo firmados em 22.06.83, 31.08.83 e 04.10.83.

Valor tributado no exercício de 1984-Base 1983

Juros	Cr\$ 23.219.999,99
Correção Monetária	Cr\$ 445.290.000,00

Valor tributado no exercício de 1985-Base 1984

Juros	Cr\$ 22.693.333,32
Correção Monetária	Cr\$ 804.574.000,00

ENQUADRAMENTO LEGAL: arts. 253, e 254, I, do RIR aprovado pelo Decreto nº 85450-80.

Omissão de receita referente à correção monetária sobre empréstimo concedido a empresa interligada, atra-

vês de débito em conta-corrente, efetuado em 08.11.83.

Valor tributado no exercício de 1984-Base 1983

Correção Monetária Cr\$ 47.760.000,00

Valor tributado no exercício de 1985-Base 1984

Correção Monetária Cr\$200.587.968,00

ENQUADRAMENTO LEGAL: art. 21, DL 2065/83.

b - CISÃO PARCIAL - RESPONSABILIDADE NA SUCESSÃO

Em virtude da cisão parcial sofrida pela empresa CONSTRUTORA PASINI LTDA., as empresas sucessoras respondem com esta pelo imposto suplementar ora apurado, na proporção da absorção do patrimônio da empresa cindida como segue.

CONSTRUTORA PASINI LTDA (CGC 76.675.271/0001-09)	1,1063%
MADEIRAS PASINI LTDA (CGC 76.597.368/0001-40)	49,4469%
CONSTRUTORA TOMASI LTDA (CGC 77.698.983/0001-06)	24,7234%
MORO CONST. CIVIS LTDA (CGC 77.699.007/0001-78)	24,7234%

TOTAL100,0000%

ENQUADRAMENTO LEGAL: arts. 139, parágrafo único, b, c/c art. 150, ambos do RIR aprovado pelo Decreto nº 85450/80."

A autuada impugnou a exigência (fls. 77/87), alegando, em resumo que a questão deve ser examinada sob três aspectos:

1 - Empréstimos anteriores a 20/10/83:

Estes negócios jurídicos perfeitos, válidos e acabados estavam fora do alcance dos Dec-leis número 2064/83 e 2065/83 não estando a mutuante obrigada ao reconhecimento da receita financeira por força destes diplomas legais, como reconhece o PN CST número 20/83. Os juros e correção monetária previstos nos contratos de mútuo seriam "calculados no final do empréstimo" e sendo assim não procede o argumento do fisco de que a contribuinte deveria promover o rateio dos rendimentos pelos exercícios de competência (1984 e 1985), pois confundiu direito esperado com a concretização desse mesmo direito. A disposição contratual

[Handwritten signature] , *[Handwritten signature]*

Acórdão nº 101-79.765

constitui inequívoca condição suspensiva da ocorrência do fato gerador do imposto de renda (artigo 116, II e 117, I, do CTN), afastando a obrigação de sua contabilização "pro rata tempore" e, desta forma, a empresa cindida somente estaria obrigada a reconhecer a receita em causa no exercício de 1986.

2 - Empréstimos a sócios posteriores a 20/10/83.

As normas criadas pelo Decreto-lei número 2065/83 são inaplicáveis ao caso, uma vez que o negócio estava acobertado por contrato, sujeitando-se as operações às disposições do § 1º, "b", do art. 60 do Dec.-lei nº 1598/77 (RIR/80, art. 367). E tanto assim que as consequências previstas no art. 20, IV, do Dec.-lei nº 2065/83 foram afastadas pela própria fiscalização (fls. 64).

3 - Empréstimos a pessoa interligada, posterior a 20/10/83:

Reconhece a efetividade do empréstimo de Cr\$ 300.000,00, em 08/11/83, à pessoa interligada, mas sustenta que a nova lei não poderia ter vigência imediata porque contém indiscutível aumento de carga tributária, e assim estaria ferindo o princípio da autoridade da lei. Ademais, não tendo recebido valor algum de sua mutuária não poderia cometer registro fantasioso e indevido, infringindo norma legal sobre escrituração comercial. Impugna também o cálculo da correção monetária baseado no valor diário da ORTN, por não se aplicar à espécie o Decreto-lei nº 2072/83.

Informação fiscal às fls. 96/107, sustentando o lançamento.



O julgador de primeira instância deixou de analisar o item 2 porque os valores mutuados foram tributados nas declarações de rendimentos dos beneficiários, sem reflexo na pessoa jurídica. No mais, manteve o lançamento motivando o seu convencimento nas seguintes razões de fato e de direito:

Em relação aos contratos anteriores a 20/10/83, esclarece que a autuação teve por fundamento fáctico a falta de apropriação dos juros e correção monetária convencionais e por fundamento legal os artigos 253 e 254 do RIR/80. Não com base em presunção de rendimento, mas em encargos previstos em contratos firmados entre a sociedade cindida e sua interligada. Segundo o regime econômico consagrado na legislação societária (Lei número 6404/76, art. 177) e na fiscal (Decreto-lei nº 1598/77, art. 6º, § 4º), o contribuinte deveria apropriar a receita pelos exercícios de competência, na forma estabelecida pelos artigos 253 e 254, citados. Cita em favor de sua tese as conclusões do PNCST nº 18/84 e o Ac. 103.05.855/83, do Primeiro Conselho de Contribuintes. Repele o argumento de que a disposição contratual referente ao pagamento dos encargos constitua condição suspensiva da ocorrência do fato gerador do imposto. O regime de competência por si só a afasta; não se trata de negócio jurídico condicional pois o direito sobre os encargos financeiros existiu desde a celebração do contrato, inexistindo qualquer condição, suspensiva ou não, subordinando seus efeitos a qualquer evento futuro e incerto.

Sobre o empréstimo concedida à coligada o julgador que a meridiana clareza do texto do art. 21 do Dec.-lei nº 2065/83 torna inócua qualquer discussão sobre o efetivo recebimento ou não do rendimento. Por outro lado, o Dec.-lei nº 2065/83 veio apenas, nos casos de mútuo que especifica, determinar que não mais ocorreria distribuição disfarçada de lucros, obrigando o mutuante a reconhecer um montante mínimo de receita correspondente, sem constituir novo tributo, ampliar base de cálculo de tributo já existente ou elevar alíquota aplicável. De qualquer forma, a nova lei teria aplicação ao exercício financeiro de 1984, citando o PN CST nº 23/83. A variação mensal da ORTN geraria distorções evitadas pela variação diária. Esta está em conformidade com o espí-

Acórdão nº 101-79.765

rito da lei, como esclarece o PN CST nº 10/85.

Na fase recursal (fls. 123/135), a empresa reproduz perante o Colegiado os mesmos argumentos apresentados em primeira instância, sendo o seu recurso lido na íntegra para melhor conhecimento do Plenário.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

Os juros e a correção monetária não sendo devidos com a fluência do tempo de duração do contrato e assim o credor vai adquirindo a disponibilidade jurídica, fato gerador do imposto de renda (CTN. art. 43), paulatinamente ao longo de um ou mais exercícios sociais.

Ora, as pessoas jurídicas que declaram o imposto com base no lucro real são obrigadas, ao fim de cada período-base de incidência, a apurar o lucro líquido do exercício mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial (Dec.-lei nº 1598/77, art. 7º e seu § 4º), sendo o regime econômico ou de competência o adotado pela legislação societária (Lei número 6404/76, art. 177, "in fine" c/c o disposto no art. 18 do Decreto nº 3708, de 10.01.79, e Dec.-lei 1598/77, art. 6º, § 4º).

Deste modo, deveria realmente a fiscalizada apurar o montante dos juros e da correção monetária convencionais incorridos em cada período-base, apropriando-os ao exercício de correspondência, como previsto nos artigos 253 e 254 do RIR/80, sob pena de omitir receita financeira à tributação.

Este é o entendimento da Administração fiscal

e



Acórdão nº 101-79.765

da jurisprudência administrativa, como acertadamente demonstrou o julgador.

No exercício objeto do lançamento (1984), a autuada apresentou resultado positivo e, no seguinte, não teve imposto a pagar.

A vinculação ao recebimento efetivo do rendimento diz respeito ao regime de Caixa, não tendo lugar na espécie.

Também não há qualquer condição suspensiva do fato gerador do imposto de renda na cláusula que prevê o cálculo do rendimento ao final do contrato; a uma, porque a lei estabelece critério de apuração de resultado de acordo com o exercício de competência; a duas, porque o exame da cláusula contratual (fls. 11, 13 e 15) revela que a disposição tem em vista o pagamento dos encargos, a ser efetuado ao término do contrato juntamente com o principal.

Está correta, portanto, a tributação referente aos contratos de mútuo celebrados pela empresa com seus sócios e suas interligadas, como omissão de receitas financeiras.

Em relação ao empréstimo em conta-corrente efetuada a sua interligada após o advento dos Decs.-leis 2064/83 e 2065/83, sem oferecer ao lucro real pelo menos o valor correspondente à correção monetária, melhor sorte não tem a recorrente.

O art. 21 do Dec.-lei nº 2065/83 é mera reprodução de dispositivo do Dec.-lei nº 2064/83, publicado em 20.10.83, e portanto, a norma vigora desde aquela data alcançando a partir de então os efeitos da correção monetária dos empréstimos entre as pessoas jurídicas nele indicadas.

Não existe retroatividade na aplicação do art. 21 do Dec.-lei nº 2065/83 ao período entre 20.10.83 a 31.12.83, porque, de acordo com a inteligência dada pela Súmula 584 do então Supremo Tribunal Federal ao disposto no § 29 do art. 153 da Constituição Federal, as leis referentes ao imposto de renda a-

3. m an

Acórdão nº 101-79.765

plicavam-se ao exercício financeiro seguinte àquele em que publicadas, e o fato gerador, reporta-se à lei então vigente.

Diz a citada Súmula:

"Súmula 584. Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração".

O fato gerador do imposto somente se aperfeiçou em 31.12.83, data do encerramento do balanço referente ao seu exercício social de 1983.

Em se tratando de um fato gerador complexivo que alcança, como regra, o período de um ano, as receitas, despesas custos e encargos nele compreendidos comporão o resultado do período o qual estará sob o império da Lei vigente à data do fato gerador (CTN art. 144).

Desta forma é irrelevante a data do contrato de mútuo, pois prevalecem os efeitos por ele produzidos no ano-base em que ocorre o fato gerador sob a égide do Dec.-lei 2065/83.

Não há tampouco violação do princípio da anterioridade da lei em relação ao período posterior à sua publicação, porque, como se disse, ela foi publicada antes do exercício financeiro (1984), entendimento que é consagrado nas Súmulas 66 e 67, da Suprema Corte, abaixo transcritas:

"Súmula 66. É legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro.

Súmula 67. É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro".

Outrossim, para que se configure o mútuo basta que ocorra a entrega da coisa ao mutuário a fim de que este a restitua ao cabo de certo prazo em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.



Os créditos em conta-corrente caracterizam forma ' de empréstimos e, quando realizados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, deverá a mutuante reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária.

A objetividade jurídica é desestimular a distribuição disfarçada de lucro entre as pessoas jurídicas elencadas no dispositivo.

O procedimento de natureza extracontábil visa a contrabalançar os efeitos da correção monetária sobre o patrimônio líquido em relação aos recursos desviados do giro de seus negócios para financiar operações da mutuária, procedimento que implica em repassagem de lucros.

Aliás, o que ocorreu na espécie, pois, mesmo na versão apresentada pela recorrente, os recursos eram destinados' a financiar a atividade da coligada para posterior reembolso.

E por ser procedimento extracontábil, isto é, uma adição ao lucro líquido (lucro contábil) não implica em cometer o contribuinte registro fantasioso e violador das normas sobre escrituração comercial.

É uma determinação da lei fiscal, para fins fiscais e por simples mecanismo fiscal, isto é, ajuste no Livro de Apuração do Lucro Real.

Em suma: 1 - O empréstimo entre empresas coligadas, interligadas, controladoras e controladas mediante créditos em conta-corrente dá lugar à aplicação da regra contida no art. 21 do Decreto-lei nº 2065/83. 2 - A objetividade jurídica é desestimular a distribuição disfarçada de lucros entre as empresas elencadas no dispositivo, através da tributação da correção monetária da parcela de capital que fora desviada do giro dos seus negócios para financiar a atividade da coligada. Para tanto, impõe-se que a correção monetária seja calculada pelo tempo de duração do em-

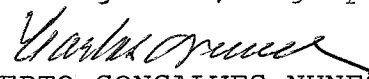
Acórdão nº 101-79.765

préstimo em cada período-base. 3 - A vigência do art. 21 do Decreto-lei nº 2065/83 é imediata e, como o dispositivo é simples reprodução de norma contida no Dec.-lei nº 2064/83, data de 20 de outubro de 1983, quando este mandamento legal foi publicado.

O entendimento do Colegiado é de que somente há aplicação retroativa do art. 21 do Decreto-lei nº 2065/83 quando a correção abranger período anterior a 20.10.83.

No caso concreto, o cálculo da correção teve como termo de início o dia 08.11.83, posterior portanto à data da publicação daquele mandamento legal.

Nesta ordem de juízos, nego provimento ao recurso.


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR 