



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Lam-2

Processo nº : 13646.000092/93-48
Recurso nº : 109.412
Matéria : IRPJ - Exs.: 1989 e 1990
Recorrente : ARAFÉRTIL S/A
Recorrida : DRF em UBERABA - MG
Sessão de : 14 de outubro de 1997
Acórdão nº : 107-04.460

IRPJ - VARIAÇÃO MONETÁRIA DE DEPÓSITOS JUDICIAIS - CÔMPUTO NO RESULTADO DO EXERCÍCIO - Durante o litígio judicial, a correção monetária dos depósitos judiciais "sub judice" não compõe o resultado do exercício, em razão de sua indisponibilidade, cujo cômputo dar-se-á somente ao final da lide, se vitorioso o sujeito passivo.

IRPJ - EXAUSTÃO INCENTIVADA - DEDUÇÃO DO LUCRO REAL - Cabível da dedução do lucro real, da quota de exaustão de recursos minerais incentivada, estabelecida pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.096, de 23.03.70, a empresa de mineração devidamente habilitada e detentora, a título de arrendamento, de direitos de decreto de lavra.

IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS - DEDUÇÃO DO VALOR DE CONTRIBUIÇÃO CUJA EXIGÊNCIA FORA SUSPENSA POR MEDIDA JUDICIAL - Em se tratando de contribuição dedutível no ano-base de sua incorrência, segundo o regime econômico ou de competência vigente à época da ocorrência do fato gerador, a suspensão de sua exigência não impede a sua apropriação no período-base de competência.

IRPJ - ART. 21 DO DECRETO-LEI Nº 2.065/83. NEGÓCIOS DE MÚTUO ENTRE PESSOAS LIGADAS. CORREÇÃO MONETÁRIA - A incidência e aplicação do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, alcança os negócios de mútuo entre as pessoas jurídicas ligadas, referentes a empréstimos de mercadorias.

IRPJ - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Para que se configure a distribuição disfarçada de lucros na alienação de um bem da pessoa jurídica, a pessoa ligada, é indispensável que fique provado nos autos, que o preço praticado seja notoriamente inferior ao de mercado. A simples constatação de que o preço praticado foi inferior ao valor contábil do bem não

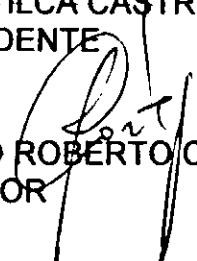
Processo nº : 13646.000092/93-48
Acórdão nº : 107-04.460

serve para caracterizar a DDL prevista no artigo 367, inciso I, do RIR/80, por estar em desacordo com o conceito legal de valor de mercado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ARAFÉRTIL S/A.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso em relação à correção monetária dos depósitos judiciais, vencido o Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Por unanimidade, DAR provimento ao recurso para excluir da tributação a parcela relativa à exaustão incentivada, à despesa para provisão da Contribuição Social e à distribuição disfarçada de lucros, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 NOV 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, MAURÍLIO LEOPOLDO SCHMITT, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES.

Processo nº : 13646.000092/93-48
Acórdão nº : 107-04.460

Recurso nº : 109.412
Recorrente : ARAFÉRTIL S/A

RELATÓRIO

ARAFÉRTIL S/A, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 762/804, da decisão prolatada às fls. 747/758, da lavra da Sra. Delegada da Receita Federal em Uberaba - MG, que julgou parcialmente procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de fls. 01, relativo ao imposto de renda pessoa jurídica.

As irregularidades fiscais apuradas são as seguintes:

1) falta de apropriação da correção monetária sobre depósitos judiciais, com infração aos artigos 254, inciso I e 387, inciso II, do RIR/80;

2) compensação a maior do imposto de renda retido na fonte, com o devido na declaração de rendimentos, com fulcro nos artigos 514 e 586 do RIR/80;

3) apropriação indevida como custo, de exaustão incentivada de recursos minerais, com fundamento nos artigos 154 e 216 do RIR/80;

4) apropriação indevida como despesa, da provisão para contribuição social, com enquadramento legal nos artigos 154 e 172, 191, § 1º e 225, todos do RIR/80;

5) apropriação indevida de despesas de correção monetária do patrimônio líquido, decorrente da distribuição disfarçada de lucros, nos termos dos

Processo nº : 13646.000092/93-48
Acórdão nº : 107-04.460

artigos 15, inciso I e 30, § 1º, da Lei nº 7.730/89, artigos 10, 29 e 30, § 1º, da Lei nº 7.799/89;

6) omissão de receita de correção monetária sobre empréstimos de mercadorias realizados a coligadas, com base no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83;

7) distribuição disfarçada de lucros, pela venda a pessoa ligada, de bem do seu ativo permanente, por valor inferior ao de mercado, nos termos dos artigos 367, inciso I, 368, inciso I e 370, inciso I, todos do RIR/80.

Irresignada, a empresa impugnou a exigência, fls. 108/158, alegando, em síntese, o seguinte:

a) que o auto de infração é nulo, pois os fiscais autuantes deixaram de indicar a disposição legal infringida, citando nos autos, apenas os dispositivos regulamentares;

b) que o depósito em garantia suspende a exigibilidade do crédito tributário (CTN 151, inciso II), em consequência suspende a fluência da correção monetária e demais encargos incidentes sobre a dívida em litígio, conforme Lei nº 4.357;

c) com relação aos valores compensados a título imposto de renda na fonte, na realidade, houve uma diferenciação de critérios para a apuração dos valores. A autoridade autuante tomou por base os montantes constantes dos extratos bancários emitidos pelas instituições financeiras no final do ano-base, enquanto a impugnante contabilizou diariamente tais valores a partir dos documentos emitidos pelos bancos e que são considerados válidos para comprovar a retenção;

Processo nº : 13646.000092/93-48
Acórdão nº : 107-04.460

d) é inegável que de conformidade com a documentação anexa que prova de forma inquestionável a detenção do direito de lavra, bem como as demais condições estabelecidas pelo Decreto-lei nº 1.096/70, tem a impugnante o direito líquido e certo de contabilizar em seu ativo os valores referentes às inversões de capital que estão sendo efetuados na exploração da referida jazida até o final do contrato e/ou do prazo previsto para fruição do benefício do incentivo de exaustão instituído pelo mesmo diploma legal. O parecer Normativo CST nº 44/77, cujos fundamentos nortearam a decisão recorrida, agride a lei, pois inverteu a ordem jurídica ao tentar sobrepor-se a dispositivos legais hierarquicamente superiores;

e) que a fiscalização enganou-se ao glosar a despesa com a provisão para contribuição social pelo simples fato da impugnante haver impetrado mandado de segurança, visando eximir-se do pagamento. Inexiste a obrigatoriedade de estornar a despesa, pois, apenas depois do trânsito em julgado da decisão definitiva é que caberá à empresa a obrigatoriedade de lançar a recuperação da despesa legitimamente contabilizada no ano-base de 1988;

f) que o contrato de mútuo na realidade não existiu, pois o que ocorreu foi empréstimo de produtos entre as empresas;

g) que inexistiu a distribuição disfarçada de lucros como acusa o fisco, pois a empresa efetuou a venda de um veículo usado por Cz\$ 5.600.000,00, que efetivamente era o valor de mercado do mesmo, no estado de conservação em que se encontrava naquele momento. É necessário evidenciar que o fisco não produziu absolutamente nenhuma prova de qual era o valor de mercado do referido veículo.

Finaliza, solicitando o cancelamento do auto de infração.



Processo nº : 13646.000092/93-48
Acórdão nº : 107-04.460

A autoridade julgadora de primeira instância manteve parcialmente a exigência fiscal (fls. 747/758), e motivou o seu convencimento com o seguinte ementário:

"IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA - PESSOA JURÍDICA
Exercícios financeiros de 1989 e 1990, anos-base de 1988 e 1989.

DEPÓSITOS EM GARANTIA DE INSTÂNCIA
O ganho apurado em função de variações monetárias, pela atualização dos direitos de crédito relativos a depósito judicial em dinheiro, deverá ser incluído no lucro operacional.

IMPOSTO RETIDO NAS FONTES
Apurado que o valor do imposto retido, constante nas informações anuais expedidos por instituições financeiras, tomados pelo fisco como ensejadores de glosa, apresenta-se em montante inferior ao constante nos informes diários expedidos por essas fontes retentoras, posteriormente confirmadas pelo próprio fisco em regular diligência fiscal, restabelece-se o direito à compensação com o tributo declarado.

EXAUSTÃO INCENTIVADA - CONDIÇÕES PARA DEDUTIBILIDADE
A dedução da quota de exaustão de recursos minerais prevista no artigo 216 do RIR/80, está condicionada a que o contribuinte, em 24/03/70, era detentor do direito de decreto de lavra e também que tenha suportado o ônus econômico da desvalorização decorrente da extração de mineral.

PROVISÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL CRIADA PELA LEI Nº 7.689/88
A dedutibilidade de tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por medida judicial ou depósitos vinculados ao juízo da causa, somente ocorrerá no período-base em que houver a decisão final da lide, na hipótese da mesma ser desfavorável à empresa, cabendo a dedução do valor pago ou convertido em renda à União.

EMPRÉSTIMOS ENTRE COLIGADAS
O reconhecimento da correção monetária incidente sobre os

Processo nº : 13646.000092/93-48
Acórdão nº : 107-04.460

negócios de mútuo contratados entre coligadas tornou-se obrigatório a partir da vigência do Decreto-lei nº 2.065/83.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

A alienação de bens do ativo ao administrador da empresa, por preço inferior ao de mercado, caracteriza distribuição disfarçada de lucros no negócio, devendo a diferença (negativa) entre o valor da venda e o valor da escrituração contábil ser adicionada ao lucro real.

CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO

Procede a glosa de despesa de correção monetária de valor que figurou no patrimônio líquido, quando constatada a distribuição disfarçada de lucros."

Ciente da decisão de primeira instância em 09/08/94 (AR fls. 761), a contribuinte interpôs recurso voluntário de fls. 762/804, protocolo de 05/09/94, onde desenvolve a mesma argumentação da fase impugnatória.

É o Relatório.



Processo nº : 13646.000092/93-48
Acórdão nº : 107-04.460

VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

As matérias objeto da lide serão apreciadas na mesma ordem apresentada no relatório.

Correção monetária sobre depósitos judiciais

Relativamente a correção monetária dos depósitos judiciais, a matéria já foi apreciada em outras oportunidades por esta Câmara, cabendo ressaltar o brilhante voto do Conselheiro JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, prolatado em Sessão de 19/10/94, através do Acórdão nº 107-1.653:

“O art. 5º, inciso XXXV, da Carta Política de 1988, garante ao sujeito passivo a tutela jurisdicional, cabendo-lhe, quando se julgar prejudicado, invocá-la, como aliás, tem-se verificado, contra a cobrança de tributos e contribuições maculados com o vício da inconstitucionalidade e ou ilegalidade. Em busca da total eficácia da ação impetrada, sem que da mesma resulte lesão de difícil e incerta reparação, e em resguardo de seus interesses face à demora na prestação jurisdicional, torna-se indispensável a efetivação do depósito judicial correspondente ao montante litigado, que irá suspender a exigência do crédito tributário, a teor do disposto no inc. II do art. 151 do Código Tributário Nacional. O depósito judicial, uma vez autorizado pelo juiz, se a pedido da parte, ou por ele determinado, em razão de decisão judicial, será levantado pela parte vencedora, acrescido de juros e correção monetária, por ocasião do final da lide. Tem-se, pois, que, existente o depósito judicial, estará ele na condição de “sub judice” enquanto o feito não transitar em julgado, o que autoriza, desde já, afirmar-se que os valores a esse título, juntamente com os acréscimos acessórios que a eles se integram, e como tal a correção monetária creditada pelo depositário, estão de todo

indispensáveis para as partes, notadamente por se encontrarem vinculados ao juízo que ordenou sua constituição.

Trata-se, destarte, de depósito bancário cuja natureza jurídica difere dos demais tipos, em razão da disponibilidade e livre movimentação. Enquanto os valores referentes ao depósito bancário cuja contratação com a instituição financeira são livremente movimentados, estando, pois, disponíveis a qualquer momento, o depósito judicial, não obstante ser de propriedade do depositante, não pode ser livremente movimentado pelo mesmo, dada a sua indisponibilidade temporária e a finalidade para a qual foi constituído.

Esta indisponibilidade do depósito judicial, sem sobra de dúvida, alcança os correspondentes acréscimos - creditados com o escopo de proteger o patrimônio do sujeito passivo - ou sejam, os juros e a correção monetária, que são partes integrantes e acessórias do mesmo.

Visto assim, tem-se que inexistente temporariamente qualquer substância material que dê ensejo à tributação dos mencionados acréscimos, inexistindo, destarte, o vínculo obrigacional tributário. Inexiste, por assim dizer, a materialização da hipótese de incidência, por ausência do seu conteúdo mensurável, porquanto também não há a ocorrência concreto do fato ao qual a lei atribua a necessária força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária.

Com efeito, admitindo-se que o vínculo obrigacional tributário sujeito ativo x sujeito passivo é "ex lege", o aspecto substancial, material, da hipótese de incidência, somente pode ser obtido ou determinado a partir dos termos postos no art. 43 do CTN, segundo o qual o fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, segundo a define. Logo, na espécie "sub examen", em que, vimos de ver, o montante tributável foi obtido a partir de valores indisponíveis ao contribuinte, temos que tal exigência é de toda insubsistente por inexistência mesma do fato gerador do imposto de renda nos termos do artigo de lei precitado."

O aspecto fundamental da discussão refere-se ao fato de que, apesar do depositante não perder a propriedade das importâncias depositadas, sem

Processo nº : 13646.000092/93-48
Acórdão nº : 107-04.460

dúvida que ele não tem a disponibilidade dessas importâncias, e, em consequência, das parcelas acessórias a elas incorporadas. Os depósitos judiciais ficam à ordem e a disposição do Juízo.

Como causa mediata e decorrente, existe o aspecto contábil que trata do regime de escrituração, notadamente quanto ao reconhecimento da variação monetária ativa decorrente dos citados depósitos. Segundo o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, em seus artigos 253 e 254, as receitas financeiras e as variações monetárias ativas devem ser computadas no resultado do exercício a que competirem. A esse respeito, aliás, a Administração da Receita Federal já se pronunciou, através do PN CST nº 18/84, cujo procedimento é perfeitamente aplicável ao caso em tela, na hipótese de a recorrente sair-se vitoriosa na ação judicial por ela interposta.

No mesmo sentido, a par de que se tratam de eventuais disponibilidades, sujeitas, portanto, a evento futuro e incerto, pendentes de decisão final junto ao processo judicial, cabível é, na espécie, a orientação dada pelo PN CST nº 11/76, que em seu item 4.1, assim dispõe:

"As receitas variáveis que dependem de evento futuro, por sua natureza aleatória, deverão ser contabilizadas no período-base de sua disponibilidade jurídica. Outra maneira de se proceder não seria viável, tendo em vista a impossibilidade de, previamente, serem determinados ou fixados seus valores e por não se encontrarem juridicamente disponíveis em tal momento."

Pelo exposto, entendo que a correção monetária incidente sobre os depósitos judiciais não deve compor o resultado tributável enquanto perdurar o litígio judicial, cujo cômputo somente deverá ocorrer por ocasião de eventual sucesso na decisão final, por parte da recorrente.

Despesa com exaustão incentivada de recursos minerais

Referida irregularidade fiscal encontra-se assim transcrita no auto de infração:

***"DESPESA/CUSTO INDEDUTÍVEL
EXAUSTÃO INCENTIVADA DE RECURSOS MINERAIS***

A ARAFÉRTIL S/A realiza a extração de recursos minerais em mina cujo direito de lavra pertence, conforme Decretos de Concessão de Direito de Lavra n.ºs. 29.384/51 e 59.979/67, à Companhia Agrícola de Minas Gerais - CAMIG. A referida atividade da ARAFÉRTIL S/A tem por base um contrato de arrendamento, celebrado em 17 de abril de 1972, entre esta e a CAMIG, sendo que na "Cláusula Segunda" deste contrato encontra-se estipulado o valor devido mensalmente a título de contraprestação pelo arrendamento do Direito de Lavra, cuja importância, segundo a mesma cláusula, é paga à arrendante, anualmente, até 90 (noventa) dias após o encerramento do exercício social da arrendatária.

A ARAFÉRTIL S/A, no exercício de 1989 (ano-base de 1988), utilizou-se indevidamente do benefício fiscal de EXAUSTÃO INCENTIVADA previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 1.096/70, sendo que, a este título, excluiu do Lucro Líquido do período-base, para fins de apuração do Lucro Real, o valor de Cz\$ 1.994.141.097,00.

A utilização de tal benefício fiscal foi indevida, uma vez que:

- 1) a concessão do Direito de Lavra da jazida foi outorgada à CAMIG, mediante Decreto, e não à ARAFÉRTIL S/A;*
- 2) conforme artigo 55 do Decreto-lei nº 227/67, "Subsistirá a Concessão quanto aos direitos, obrigações, limitações e efeitos dela decorrentes, quando o concessionário a alienar ou gravar, na forma da lei";*
- 3) a posse da jazida, conforme artigo 44 do Decreto-lei nº 227/67, é dada ao titular da Concessão da Lavra;*
- 4) no presente caso, de acordo com o artigo 55 do citado Decreto-*

lei, tanto o DIREITO de Lavra, quanto a POSSE da mina explorada pela ARAFÉRTIL S/A, continuam, em sua plenitude, em poder da CAMIG, situação esta confirmada inclusive pelo "Parágrafo Segundo" da Cláusula Terceira" do contrato de arrendamento celebrado em 17/04/72, retro-mencionado;

5) conforme Artigo Primeiro e seu Parágrafo Primeiro do Decreto-lei nº 1.096/70, fazem jus ao benefício da EXAUSTÃO INCENTIVADA as empresas de mineração que tenham Plano de Aproveitamento Econômico da jazida, aprovado pelo Departamento Nacional da Produção Mineral, após 24 de março de 1970. De acordo com o artigo 38, inciso VI, do Decreto-lei nº 227/67, o referido Plano de Aproveitamento precede a Concessão do Direito de Lavra, sendo um dos elementos que instruem o requerimento de autorização de lavra. No presente caso, uma vez que o Direito de Lavra foi concedido à CAMIG, implica em que esta apresentou e obteve aprovação do Plano de Aproveitamento Econômico da Jazida, em data anterior à edição do Decreto-lei nº 1.096/70. Não enquadra-se, assim, a ARAFÉRTIL S/A nas condições do artigo Primeiro e seu Parágrafo Primeiro do Decreto-lei nº 1.096/70;

6) conforme artigo segundo do Decreto-lei nº 1.096/70 e artigo 16, parágrafo primeiro, letra "a", do Decreto-lei nº 2.397/87, fazem jus ao benefício da EXAUSTÃO INCENTIVADA, previsto no artigo primeiro do citado Decreto-lei nº 1.096/70, as empresas de mineração que em 24 de março de 1970 eram detentoras, a qualquer título, de direitos de decreto de lavra e aquelas cujas jazidas tenham tido início de exploração a partir de 24 de março de 1970, até 31 de dezembro de 1979. A ARAFÉRTIL S/A, no caso e pauta, não se enquadra em nenhuma destas duas condições.

Assim, considerando os fatos e a legislação citada, tem-se que a autuada, ao utilizar-se indevidamente do benefício da EXAUSTÃO INCENTIVADA, infringiu o artigo 154, combinado com o artigo 216 do RIR/80."

A autoridade monocrática, ao apreciar a matéria, assim fundamentou sua decisão: "No que diz respeito à falta de legitimidade da arrendatária

Processo nº : 13646.000092/93-48
Acórdão nº : 107-04.460

para exercer a 'opção' pelo incentivo, segundo as palavras do subitem 4.2.6.2 do PN CST nº 44/77, ela se dá porque a empresa arrendatária não sofre o ônus da exaustão da jazida, eis que quem se vê dela exaurida é a empresa proprietária do bem".

Cabe aqui ressaltar a Exposição de Motivos que acompanhou o Decreto-lei nº 1.096/70, que justificada a necessidade do incentivo fiscal conforme se expõe:

"2. A medida assinalada tem por finalidade estimular o incremento da extração mineral quando do início das atividades da empresa de mineração em nova frente de trabalho, ocasião em que enfrenta maiores dificuldades em decorrência dos investimentos que realiza.

3. Por outro lado, pretende-se assegurar igual benefício tributário às empresas de mineração que já estejam realizando lavra de jazida mineral, computando-se, entretanto, no limite máximo estabelecido às quotas de exaustão que já tiveram sido deduzidas com base no parágrafo 4º do art. 59 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

4. Os incentivos fiscais ora propostos terão características temporárias para cada empresa e visam acelerar a extração de maior volume de minério disponível aos mercados interno e externo, fortalecendo, assim, a economia nacional".

O cerne da questão envolve a interpretação do artigo 2º do Decreto-lei nº 1.096, de 23 de março de 1970, cuja redação é a seguinte:

Sustenta a recorrente que tem direito à dedução, como custo ou encargo, da quota de exaustão de recursos minerais de que cuida o artigo 1º do

Processo nº : 13646.000092/93-48
Acórdão nº : 107-04.460

Decreto-lei nº 1.096/70, porquanto, sendo empresa de mineração que explora a atividade, funciona regularmente nos termos da legislação minerária e, assim, detentora dos direitos de lavra, como arrendatária.

O julgador “a quo” confirmou o lançamento impugnado por entender que a expressão “detentor de direitos de decreto de lavra”, consignada no retro citado artigo 2º do Decreto-lei 1.096/70, é endereçada exclusivamente às empresas titulares de minas concedidas, cujo título é o decreto federal.

Após o exame da matéria, tenho para mim que a razão está com a recorrente, por entender de forma diferente à do julgador singular.

A lei assegura o direito de deduzir a quota de exaustão de recursos minerais às empresas de mineração detentoras, em 24.03.70, a qualquer título, de direitos de decreto de lavra.

A questão está em saber se a recorrente, como arrendatária, pode deduzir a quota de exaustão, como custo ou encargo.

Com a revogação dos parágrafos 4º, 5º e 6º, do artigo 59 da Lei nº 4.506 de 1.964, pelo artigo 3º do Decreto-lei nº 1.096/70, existem duas modalidades de exaustão de recursos minerais, quais sejam: a primeira, que pode ser chamada de real, tem assento no artigo 59 e seus parágrafos mantidos, da citada Lei 4.506, que dá direito a dedução do encargo, em razão da redução da possança, resultante da sua exploração, ou em função do prazo de concessão; a outra é a incentivada ou cujo encargo é uma ficção legal.

Verifica-se que, de acordo com o § 6º do artigo 1º do Decreto-lei nº 1.096/70, com a redação dada pelo artigo 14 do Decreto-lei nº 1.493, de 07 de

Processo nº : 13646.000092/93-48
Acórdão nº : 107-04.460

dezembro de 1976, a quota de exaustão normal também pode ser excluída do lucro real.

Justamente é essa exaustão normal que somente é possível ser utilizada pela pessoa jurídica proprietária do investimento que sofre a diminuição do valor dos recursos minerais, em decorrência da sua exploração.

Portanto, em um caso, a exaustão é permitida às empresas de mineração que tenham em sua contabilidade, no ativo imobilizado, os direitos de lavra, discriminadamente, consistentes nas importâncias dispendidas na obtenção de tais direitos, principalmente as declaradas em relatório de pesquisa aprovado pelo Departamento Nacional da Produção Mineral - DNPM, ou o seu custo de aquisição (art. 1º do Decreto nº 69.885 de 1.971).

Significa dizer que, nessa primeira modalidade, tão somente a empresa titular do direito de lavra pode deduzir, como custo ou encargo real, a quota de exaustão mineral, decorrente da exploração, nos termos do artigo 59 da Lei nº 4.506 de 1964.

Na segunda modalidade, inexistem os pressupostos da exaustão, como sendo *"a diminuição ou perda do valor dos bens que constituem as jazidas, em função da redução quantitativa ou esgotamento definitivo dos mesmos bens, considerados em sua essência física ou material tangível"*.

Pelo exposto, entendo que a recorrente, porque é detentora, a título de arrendamento, por força de contrato, de direitos de decreto de lavra, tem direito de deduzir do lucro real a quota de exaustão que autorizou o artigo 1º do Decreto-lei nº 1.096 de 1970.



Processo nº : 13646.000092/93-48
Acórdão nº : 107-04.460

Despesa com provisão para contribuição social questionada judicialmente

No entender da autoridade autuante, a despesa constituída com a provisão para a contribuição social sobre o lucro deveria ser estornada pela contribuinte, por ocasião do ingresso no Judiciário, para eximir-se do pagamento da mesma.

Há que se considerar que o regime de apuração dos resultados das pessoas jurídicas declaram o imposto com base no lucro real é o econômico ou de competência, segundo o qual as receitas e as despesas pertencem ao período de sua incorrência, salvo disposição legal específica em contrário.

Essa era a regra geral de regência do fato gerador do imposto de renda, nos anos-base de 1988 a 1990 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 16).

Por outro lado, o RIR/80 considerava como dedutíveis as despesas necessárias incorridas no curso do período-base, em obediência ao princípio de emparelhamento de receitas e despesas.

A contribuição social sobre o lucro, a contribuição para o PIS, bem como a contribuição para o Finsocial tratam-se, indiscutivelmente, de despesas necessárias às atividades da empresa e sendo assim são dedutíveis no período-base de sua incorrência.

A autoridade fiscal reconhece que essas despesas incorreram, mas discorda de sua dedutibilidade simplesmente porque a exigência, mais precisamente o pagamento delas, estava em suspenso por força da medida judicial

Processo nº : 13646.000092/93-48
Acórdão nº : 107-04.460

Todavia, isso não afasta a realidade de que elas haviam incorrido nos períodos em que foram deduzidas do lucro operacional.

Dessa forma, se a pessoa jurídica, por força de lei, somente poderia deduzir a despesa no ano de sua incorrência, pois não poderia fazê-lo depois da sentença final, simplesmente porque estaria o seu procedimento em desacordo com o regime de competência, e aí estaria sujeita a glosa do respectivo valor.

Exatamente o oposto do que ocorreria sob a regência da legislação anterior ao Decreto-lei nº 1.598/77 que estabelecia para os efeitos fiscais o regime de Caixa no pagamento dos tributos. E, também, sob a legislação que o sucedeu, posteriormente aos períodos-base verificados nestes autos com o advento da Lei nº 8.541/92.

Com a utilização do regime de Caixa, a dedução da despesa dedutível teria de ser efetuada no ano-base de seu pagamento. Dessa forma, se fosse deduzida no período em que ocorrera, estaria sujeita a glosa.

Convém salientar, por derradeiro, que a Lei nº 8.541/92, em seu artigo 7º, estabeleceu que os tributos e contribuições somente serão dedutíveis, na determinação do lucro real, quando pagos, o que seria desnecessário dizer caso prevalecesse o entendimento contrário. O mesmo raciocínio deve ser adotado relativamente às disposições do art. 8º da referida lei, que veda a dedutibilidade, a título de despesa operacional, de tributos cuja exigibilidade esteja suspensa com fundamento no art. 151 do CTN, o que importa afirmar que anteriormente a esta vedação a dedução daqueles valores era permitida, posto que, em caso contrário, não seria necessária a previsão do referido artigo 8º.



Processo nº : 13646.000092/93-48
Acórdão nº : 107-04.460

Portanto, no caso de a recorrente lograr êxito em sua demanda no Poder Judiciário, deveria apropriar como recuperação de despesas ao resultado do exercício em que a sentença fosse definitiva o valor da contribuição que fora deduzido no período de competência.

Assim, não deve ser mantido o presente item.

Glosa da correção monetária do patrimônio líquido decorrente da distribuição disfarçada de lucros

O presente item deve ser apreciado juntamente com aquele referente a distribuição disfarçada de lucros, por ser decorrente do mesmo.

Correção monetária sobre operações de mútuo

A acusação fiscal está assim descrita na peça básica da autuação (fls. 07):

"CORREÇÃO MONETÁRIA DE MÚTUO

A contribuinte não computou no Lucro Real do exercício a correção monetária referente a empréstimos de mercadorias feitos às coligadas FERTISUL S/A e QUIMBRASIL S/A, nos seguintes valores:

<u>ANO-BASE</u>	<u>COLIGADA (MUTUÁRIA)</u>	<u>COR. MON. DE MÚTUO</u>
1988	FERTISUL S/A	Cz\$ 29.130.923,15
1988	QUIMBRASIL S/A	Cz\$ 55.127.194,69
	TOTAL.....	Cz\$ 84.258.117,84
1989	FERTISUL S/A	Ncz\$ 27,43
1989	QUIMBRASIL S/A	Ncz\$ 1.243,21
	TOTAL	Ncz\$ 1.270,64

Processo nº : 13646.000092/93-48
Acórdão nº : 107-04.460

O enquadramento legal do lançamento deu-se com base no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, o qual dispõe:

"Art. 21 - 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."

O dispositivo legal acima foi objeto do Parecer Normativo CST nº 23/83, que, no seu subitem 2.1, procura configurar o que se deva entender por contrato de mútuo para os fins do citado diploma legal, ao prescrever:

"2.1 - Não tem relevância a forma pela qual o empréstimo se exteriorize; contrato escrito ou verbal, adiantamento de numerário ou simples lançamento em conta corrente, qualquer feitio que configurar capital financeiro posto à disposição de outra sociedade sem remuneração, ou com compensação financeira inferior àquela estipulada na lei, constitui fundamento para aplicação da norma legal."

O Código Civil Brasileiro define o contrato de mútuo no seu art. 1.256, da forma que se segue:

"Art. 1.256. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisas do mesmo gênero, qualidade e quantidade."

Por sua vez, o art. 1.257 completa:

"Art. 1.257. Este empréstimo transfere o domínio da coisa emprestada ao mutuário, por cuja conta correm todos os riscos dela desde a tradição."



Processo nº : 13646.000092/93-48
Acórdão nº : 107-04.460

Esse o mútuo civil, em geral gratuito.

Contudo, o conceito de mútuo mercantil, oneroso, também não difere, na essência, do mútuo civil, na medida em que, além da onerosidade, o mútuo mercantil apenas exige que a coisa mutuada seja destinada ao uso comercial, e pelos menos o mutuário seja comerciante.

Pelo exposto, fica claro que o mútuo é contrato real, que pressupõe a transferência da coisa mutuada pelo mutuante ao mutuário e a obrigação deste de devolver o recebido em coisas do mesmo gênero, quantidade e qualidade.

Nesse conceito fica clara a tipificação entre as operações realizadas pela recorrente, detectadas pela fiscalização, e o contrato de mútuo, com seus elementos essenciais estabelecidos na norma jurídica.

A própria contribuinte reconhece que realizou empréstimos em mercadorias às empresas do grupo, sem o reconhecimento da correção monetária, ao citar às fls. 153:

"Ora, se a impugnante faz o empréstimo de MERCADORIAS EM ESPÉCIE para empresa sua coligada, e depois o pagamento de tal empréstimo invariavelmente também foi feito através de MERCADORIAS EM ESPÉCIE e não de moeda, não há como se falar em atualização monetária, mesmo porque ao receber as mercadorias com as mesmas características no tocante à qualidade, especificação técnica, aplicações, etc., obviamente que estará restaurando o seu estoque pela condição anterior, e no momento da venda de tais mercadorias estará se consubstanciando a margem de lucro considerando-se a atualização monetária de seu custo durante o tempo em que esteve estocada."



Processo nº : 13646.000092/93-48
Acórdão nº : 107-04.460

Como visto acima, as alegações da recorrente de que empréstimo de produto entre empresas ligadas não constitui mútuo na forma explicitada no artigo 1.256 do Código Civil não tem cabimento, pois, os negócios abrangidos pela norma legal em comento não estão restritos a empréstimos em dinheiro, mas envolvem também operações com mercadorias, matérias-primas e outras coisas fungíveis que, resumidamente, implica na possibilidade do mutuário vir devolver outro bem da mesma espécie, qualidade e quantidade, em vez de devolver o mesmo bem tomado por empréstimo.

Assim, se a lei fiscal menciona as operações de mútuo, sem fazer qualquer distinção ou exceção a este ou aquele tipo de bem, tampouco poderia fazê-lo, pois a conceituação é ditada pelo Direito Civil Brasileiro, não comportando interpretações extensivas, resta que o presente item encontra-se devidamente caracterizado como infração à norma tributária, devendo, portanto, ser mantido.

Distribuição disfarçada de lucros

A infração encontra-se assim descrita no auto de infração (fls. 08):

**"DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS
VENDA A PESSOA LIGADA POR VALOR INFERIOR AO DE
MERCADO**

A empresa Arafertil S/A vendeu, em 23/12/88, conforme nota fiscal n. 377, série "B" única, pelo valor de Cz\$ 5.600.000,00, um bem do Ativo Permanente (automóvel), cujo valor de mercado era de Cz\$ 6.831.478,00.

A referida venda foi efetuada para o Sr. Marcelo Garcez Lobo, o qual era, naquela ocasião, administrador da empresa, pelo que a diferença entre o valor da venda e o de mercado (Cz\$ 1.231.478,00) caracteriza-se como distribuição disfarçada de lucros a ser adicionada na apuração do lucro real."

Processo nº : 13646.000092/93-48
Acórdão nº : 107-04.460

Na presente questão, a presunção da distribuição disfarçada de lucros parte do pressuposto de que o valor de mercado a que alude o inciso I do artigo 367 do RIR/80, é de Cz\$ 6.831.478,00, preço pelo qual o diretor adquiriu o veículo usado de propriedade da recorrente.

Como expressamente previsto no artigo 367, inciso I, presume-se distribuição de lucro sob disfarce no negócio pelo qual a pessoa jurídica aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada.

Daí se infere, portanto, que, para que esteja configurada a distribuição disfarçada de lucros, torna-se indispensável que o fato ocorrido se ajuste à hipótese de incidência prevista no citado dispositivo, ou seja:

1º) que tenha havido alienação de um bem da empresa;

2º) que os participantes na operação sejam as pessoas qualificadas na lei;

3º) que o valor da alienação seja notoriamente inferior ao de mercado, repousando sobre este último elemento, o contraditório sob exame.

Por sua vez, prescrevem os §§ 4º e 5º do artigo 60, do Decreto-lei nº 1.598/77, que o valor de mercado é a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado, e que o valor do bem freqüentemente negociado no mercado, ou bolsa, é o preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado, que tenham por objeto bens em quantidade e qualidades semelhantes.

Sendo o comércio de veículos um mercado ativo, com inúmeras empresas que operam no ramo, em todas as cidades do Brasil, torna-se possível a informação segura do valor de mercado, inclusive com base em negócios realizados com veículos de características idênticas.

Processo nº : 13646.000092/93-48
Acórdão nº : 107-04.460

Deve-se ressaltar que não há prova nos autos que o preço praticado na operação tenha sido notoriamente inferior ao de mercado. O que existe, na realidade, são os documentos de fls. 92/93, que se referem, especificamente, a nota fiscal de venda do veículo para a pessoa ligada, pelo valor de Cz\$ 5.600.000,00, e do registro contábil, indicando um valor residual do bem na ordem de Cz\$ 6.831.478,00.

Entendo que a fiscalização partiu de uma premissa irreal, considerando que o valor de mercado a que se refere o inciso I do artigo 367 do RIR/80, é o valor contábil do bem.

Na realidade, para que se configure a distribuição disfarçada de lucros na alienação de um bem do ativo da pessoa jurídica, a pessoa ligada, é indispensável que fique provado nos autos, que o preço pago pelo bem seja notoriamente inferior ao valor praticado no mercado.

Dessa forma, a simples constatação de que o preço praticado é inferior ao valor contábil do bem não serve para caracterizar a distribuição disfarçada de lucros prevista no artigo 367, inciso I, do RIR/80, por estar em desacordo com o conceito legal de valor de mercado.

Portanto, como o presente item não deve ser mantido, da mesma forma deve ser provido o item relativo à glosa de correção monetária do patrimônio líquido por ser aquele, decorrente deste.

Processo nº : 13646.000092/93-48
Acórdão nº : 107-04.460

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação os seguintes itens: correção monetária sobre depósitos judiciais; glosa das despesas com exaustão incentivada de recursos minerais; glosa da despesa com a provisão para contribuição social e a parcela correspondente a distribuição disfarçada de lucros.

Sala das Sessões - DF, em 14 de outubro de 1997.



PAULO ROBERTO CORTEZ

Processo nº : 13646.000092/93-48
Acórdão nº : 107-04.460

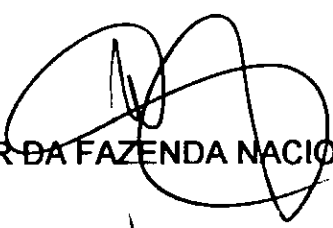
INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 40, do Regimento Interno, com a redação dada pelo artigo 3º da Portaria Ministerial nº. 260, de 24/10/95 (D.O.U. de 30/10/95).

Brasília-DF, em 14 NOV 1997


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE

Ciente em 21 NOV 1997


PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL