



MINISTÉRIO DA FAZENDA

JAN
.....

Sessão de 15 de janeiro de 1990

ACÓRDÃO Nº 10.179.638

Recurso nº 91.839 - IRPJ - EXS: DE 1983 a 1986
 Recorrente FÁBRICA DE PAPEL SANTA THEREZINHA S.A.
 Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SÃO PAULO (SP).

EMPRESTIMOS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS COLIGADAS, INTERLIGADAS, CONTROLADORAS E CONTROLADAS - 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 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 2065/83 é imediata e, como o dispositivo é simples reprodução de norma contida no Dec. lei nº 2064/83, data de 20.10.83, quando este mandamento legal foi publicado.

ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES DE BENS DE CAPITAL - Os direitos de créditos decorrentes de adiantamentos de numerários para aquisição de bens imobilizáveis devem ser classificados no Ativo Permanente e corrigidos monetariamente.

NULIDADES - Somente as hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.275/72 dão causa a nulidades no processo administrativo fiscal, sendo as demais irregularidades suscetíveis de saneamento.

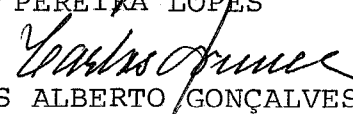
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FÁBRICA DE PAPEL SANTA THEREZINHA S.A.

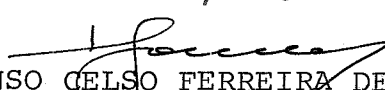
17. 47

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, dar provimento, em parte, ao recurso para excluir da tributação a importância de Cr\$ 122.542.448,58, exercício de 1984, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 15 de janeiro de 1990


URGEL PEREIRA LOPES - PRESIDENTE


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR


VISTO EM AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL
SESSÃO DE: 18 JAN 1990

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER E JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13807/000.684/86-50

RECURSO Nº: 91.839
ACÓRDÃO Nº: 101-79.638
RECORRENTE: FÁBRICA DE PAPEL SANTA THEREZINHA S.A.

R E L A T Ó R I O

FÁBRICA DE PAPEL SANTA THEREZINHA S.A., qualificada nos autos, foi autuada (fls. 63) por:

- a) não cumprimento do disposto no art. 21 do Decreto-Lei nº 2065/83 nos empréstimos à empresa controlada, tudo conforme consta do "Termo de Constatação nº 1, que é parte integrante do auto;
- b) omissão de receita de correção monetária incidente sobre direitos de créditos decorrentes de adiantamentos de numerário a fornecedores de bens imobilizáveis, tudo conforme consta do "Termo de Constatação nº 2" e do anexo 1.

O enquadramento legal se fez na Lei 6404/76 arts. 179, IV, e 185; Decreto-Lei 1598/77 art. 67, XI; Decreto-Lei nº 2065/83, art. 21, RIR/80 arts. 157, 172, 347/363, 387, II; Pareceres Normativos CST nº^s 108/78, 23/83, 10/85.

A empresa impugnou a exigência (fls. 66/89), arguindo a nulidade do auto de infração em razão de erros de cálculo no Demonstrativo de Apuração do Valor Tributável, mapas de nº^s 14/82,

7.

47

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13807/000.684/86-50
ACÓRDÃO Nº 101-79.638

18/82, 35/82, 37/82, 5/83 e 23/83. Houve erro também no "Termo de Constatação" bem como no Demonstrativo de Apuração do IR em ORTN em relação ao valor tributável. O autuante somou os valores tributáveis das duas espécies de infrações, por exercícios, impossibilitando-lhe eventual recolhimento de uma das duas parcelas com a qual se conformasse. A designação "encerramento parcial", no termo de encerramento de fiscalização significa mantê-la eternamente sob ação fiscal o que é contrário aos princípios fiscais e refutado pela Doutrina.

Quanto ao mérito, alega em resumo que: 1) a tributação dos empréstimos a empresas coligadas e/ou controladas antes do exercício de 1984 fere os princípios constitucionais da anterioridade das leis e da legalidade dos tributos, uma vez que o Decreto-Lei 2065 foi publicado em 28/10/83; 2) o PN CST nº 23/83, em seu subitem 2.1 não está correto porque a simples existência de conta-corrente não caracteriza contrato de mútuo sendo que o próprio decreto-lei citado refere-se a "negócios de mútuos contratados" a exigir instrumento particular regulado pelo art. 135 do Código Civil; 3) no máximo, o referido Decreto-Lei só poderia ser aplicado aos atos ou contratos de mútuo a partir de sua publicação; o valor em conta-corrente para o período de 26/10/83 a 31/12/83 é de apenas Cz\$ 11.976,25 e, em 31/12/83, é de somente Cz\$ 6.733,43; 4) a impugnante utiliza como matéria-prima pasta de madeira e, por isso, dedica-se à atividade de reflorestamento utilizando neste objetivo a parcela de seu imposto destinado a incentivos fiscais. Por conta das liberações futuras pelo IBDF, a empresa matriz supre a coligada para que os programas não pereçam. Quando do retorno, devidamente autorizado pelo IBDF, cobre-se do dispêndio feito duas vezes. Essa é a visão econômica do fato que deve prevalecer já que não houve intenção de empréstimo entre a matriz e a subsidiária. O fisco visa a realidade ou o fato econômico e não a sua aparência ou formalismo; 5) do alegado empréstimo da ordem de Cr\$ 134.010.459,80 apurado pelo fisco, Cr\$ 36.900.000,00 fo



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13807/000.684/86-50
ACÓRDÃO Nº 101-79.638

ram devolvidos em cheques provenientes de recursos liberados pelo IBDF, Cr\$ 90.000.000,00 foram aplicados em subscrição e integralização do capital social da controlada e apenas Cr\$ 377.030,00 foi devolvido em cheque de terceiros com um saldo de Cr\$ 6.733.429,80 para o exercício seguinte. Desta forma apenas as parcelas de Cr\$ 377.030,00 e Cr\$ 6.733.429,80 poderiam ser considerados empréstimos; 6) somente quando a empresa for titular do direito de propriedade de elementos que componham o Ativo Imobilizado é que deverá ativá-lo nos termos do art. 179, inciso IV, da Lei 6404/76 não havendo suporte legal para que os adiantamentos a fornecedores devam ser classificadas naquele grupo de contas. O exercício do direito sobre um bem nada tem a ver e não se confunde com o exercício do direito de crédito pelo adiantamento do preço. A tese fiscal importa em falsear o Balanço.

Informação fiscal às fls. 92/95, sustentando a exigência.

Decisão de primeira instância às fls. 97/106, dando provimento parcial ao recurso, após rejeitar a preliminar de nulidade uma vez que não ocorreu nenhuma das causas previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72; as demais quando resultam em prejuízo para o sujeito passivo são objeto de saneamento.

O julgador "a quo" concluiu que realmente houve erro nos mapas de nº^s 18/82 e 23/83 e, no tocante às diferenças nos valores tributáveis dos anos base de 1982 e 1983, porque o autuante considerou o resultado da correção monetária de Cr\$ 54.217 correspondente ao ano base de 1982 (mapa nº 40/82 fls. 255 do Anexo) como relativa ao ano base de 1983, no Demonstrativo de Apuração do Valor Tributável de fls. 52. As demais seriam expedientes meramente procrastinatórios. Esclarece que o resultado da correção monetária sobre os mútuos à coligada no ano base de 1983 está demonstrado às fls. 45/51' e no "Termo de Constatação nº 01", às fls. 58 ao passo que os resul



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
ACÓRDÃO Nº 101-79.638

PROCESSO Nº 13807/000.684/84-50

tados, por anos base, da correção monetária sobre adiantamentos a fornecedores estão demonstrados às fls. 52/57 propiciando à empresa recolher o crédito tributário referente à parcela com a qual se conformasse.

A aplicação imediata do Decreto-Lei 2065/83 tem amparo no art. 55 da Emenda Constitucional nº 1 de 17 de junho de 1969 e se harmoniza com o disposto no art. 104 do CTN porque o imposto de renda das pessoas jurídicas domiciliadas no país é apurado em função do período-base correspondente ao exercício financeiro em que é devido. Desta forma os mútuos realizados entre coligadas e/ou controladas no período-base de 1983 sujeitam-se às disposições do art. 21 do Decreto-Lei 2065/83. Os PN CST nº^S 23/83, 17/84 e 10/85 como normas complementares da "Legislação Tributária" (CTN art. 96) excluem tão somente os recursos financeiros destinados a aumento de capital social da tomadora, sendo portanto irrelevante a forma, espécie, ou a origem da retificação do capital mutuado.

A classificação dos adiantamentos a fornecedores de bens destinados a integrar o Ativo Permanente é recomendada não só pelo PN CST nº 108/78 bem como pela doutrina dominante.

Na fase recursória, fls. 111 a 142, a empresa persevera na tese da nulidade, insistindo, outrossim, na existência de erros de cálculo em mapas demonstrativos da correção monetária de adiantamentos a fornecedores. Reitera argumentos expendidos em relação à improcedência da exigência fiscal de correção monetária sobre os empréstimos à empresa coligada, citando jurisprudência em matéria semelhante, e diz que, apesar de o julgador reconhecer que os adiantamentos para aumento de capital em coligada ou subsidiárias não se caracterizam como empréstimos, não excluiu da base de cálculo para efeito de correção monetária a parcela de Cr\$ 90.000.000,00 utilizados para pagamento do capital social da Theba Reflorestamento LTDA,

7.

41

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13807/000.684/84-50

ACÓRDÃO Nº 101-79.638

em 31/12/83.

Igualmente, reitera os termos de sua impugnação no que respeita à classificação de adiantamentos a fornecedores de máquinas no Ativo Imobilizado, asseverando não ter qualquer semelhança o caso concreto com a correção de imóvel destinado à revenda por empresa imobiliária uma vez que inexistente previsão legal de correção monetária para o caso aqui tratado. Critica comparação utilizada pelo Auditor fiscal. Cita as conclusões do PN CST nº 2 de 12/01/83 em favor da sua tese de que a classificação depende do critério adotado pela pessoa jurídica que, de acordo com os princípios contábeis recomendados para cada caso específico, poderá classificar os adiantamentos para aquisição de máquinas no imobilizado, circulante ou realizável a longo prazo.

É o relatório.

7. dh

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 13807-000.684/86-50
Acórdão nº 101-79.638

V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

Erros de cálculo detectados pela própria defendente não é causa de nulidade, mas de correção pela autoridade julgadora de primeira e segunda instâncias.

Igualmente, não é motivo para nulidade o fato de o autuante haver somado os valores tributáveis das duas espécies de infração a pretexto de que impossibilitaria eventual recolhimento de uma das parcelas com a qual se conformasse porque bastaria simples operação de subtração para a autuada determiná-la, já que a tanto possibilitam o auto da infração e os demonstrativos de fls. 45/51 e de fls. 52/57. Além disso, a empresa em nenhum momento conformou-se com a exigência correspondente a qualquer das matérias tributárias objeto do lançamento.

A intitulação do termo de encerramento como "Termo de Encerramento Parcial" não prejudica o lançamento e tampouco cerceia a defesa da autuada.

Não há, pois, nulidade no processo, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

A omissão de dedução de ORTNs apontada no recurso (fls. 224) não procede porque o Mapa Demonstrativo de Apuração Tributável" faz a dedução pleiteada na coluna "Correção Monetária Contribuinte" que corresponde ao valor tributado no período trans anterior e que passou a constituir uma "reserva oculta". Este valor juntamente com o ajuste do patrimônio líquido do período anterior é excluído da correção monetária do período.

As diferenças apontadas pela empresa nas bases de cálculo dos exercícios de 1983 e de 1984, inicialmente na impugna

3.

dh

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 13807-000.684/86-50
Acórdão nº 101-79.638

ção (fls. 69) e posteriormente no recurso (fls. 114) já foram corrigidas na decisão de primeira instância (fls. 102).

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-base, entre 20.10.83 a 31.12.83, por que , 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 aplica-vam-se ao exercício financeiro seguinte àquele em que publicadas, e o fato gerador, reporta-se à lei então vigente.

Diz a citada Súmula:

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

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

Em se tratando de um fato gerador complexo 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 imperio da Lei vigente à data do fato gerador (CTN art. 144).

Desta forma é irrelevante a data do contrato de mú-tuo, 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 anteriorida
de da lei em relação ao período posterior à sua publicação, por-

17,

47

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 13807-000.684/86-50
Acórdão nº 101-79.638

que , 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.

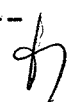
Os créditos em conta-corrente caracterizam forma de empréstimos e, quando realizados entre pessoas jurídicas ligadas, interligadas, controladoras e controladas, deverá a mutuante reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária.

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.

A afirmação de que a base de cálculo continha a parcela de Cr\$ 90.000.000,00 utilizada para aumento de capital da Iheba Reflorestamento Ltda., em 31.12.83, não corresponde à prova dos autos, uma vez que às fls. 58 o autuante refere-se ao desta-



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 13807-000.684/86-50

Acórdão nº 101-79.638

que da parcela correspondente ao aumento de capital da controlada no fim do ano calendário de 1983 e a recorrente não fez prova de sua afirmação.

A correção monetária sobre o período anterior a 20.10.83, data da publicação da lei, configura aplicação retroativa da lei nova o que é defesa segundo a Constituição Federal. Este o entendimento do Colegiado sobre a matéria.

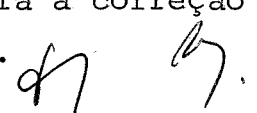
Deste modo, o valor em conta-corrente para o período de 26.10.83 a 31.12.83 é de Cr\$ 12.758.259,61 e a correção monetária correspondente é da ordem de Cr\$ 793.728,42.

A receita de correção monetária submetida à tributação, no exercício de 1984, foi Cr\$ 123.336.177, impondo-se, assim, a exclusão da parcela de Cr\$ 122.542.448,58.

Em suma: 1 - O empréstimo entre empresas coligadas, interligadas, controladoras e controladas mediante créditos em conta - corrente da 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 empréstimo 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 20.10.83, quando este mandamento legal foi publicado.

Imobilizado. Adiantamento para máquinas - CM

A inflação monetária pode trazer lucros ou prejuízo para as empresa, sendo por isso indispensável apurar os efeitos dela nos resultados de cada período-base. Daí a Lei das S/A tornou obrigatória a correção monetária dos elementos que compõem o patrimônio.



A lei fiscal procura impedir que a empresa sofra prejuízos ou redução do valor real do seu patrimônio líquido ou que ela venha a tirar proveito da inflação. Deste modo, se o resultado da correção monetária dos elementos que compõem o patrimônio líquido, expresso por saldos devedores, excede os saldos credores produzidos pela correção dos elementos que compõem o Ativo Permanente, representados por bens e direitos, a pessoa jurídica poderá deduzir o saldo devedor da correção monetária como despesa do exercício. Se ao contrário, o resultado da correção monetária acusar saldo credor o valor deste será considerado receita.

Quando a empresa faz adiantamentos a fornecedores de bens de capital, está alocando recursos em seu ativo permanente, ou, no mínimo fazendo investimentos em bens de capital, de modo que, de uma forma (imobilizado) ou de outra (investimentos), as alocações são feitas no Ativo Permanente e, como tal, devem ser corrigidas.

O Parecer Normativo nº 02, de 12.01.83 e o Parecer Normativo CST nº 108/78 militam em favor dessa tese, uma vez que o orientam no sentido de que os referidos adiantamentos na situação descrita nos autos devem ser classificados no Imobilizado. E ao dizerem que o critério de escrituração no Ativo Circulante ou no Realizável a Longo Prazo fica a critério da pessoa jurídica, condiciona-o aos princípios contábeis recomendados para cada caso específico.

A recorrente não é revendedora de bens de capital, não se justificando a classificação dos adiantamentos para aquisição de bens de capital no ativo Circulante ou no ativo Realizável a Longo Prazo, porque este procedimento contraria os princípios contábeis recomendados para o caso.

Assim, nesta ordem de juízos, rejeito as preliminares apresentadas e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para excluir a quantia de Cr\$ 122.542.448,58, no exercício de 1984.


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR

7.