



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

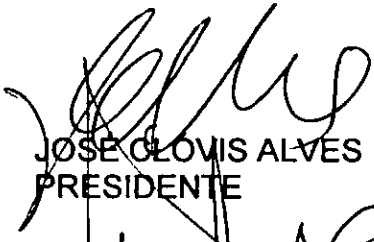
Mfaa-6

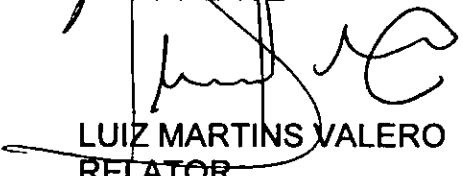
Processo nº : 13807.015228/99-29
Recurso nº : 131436
Matéria : IRPJ E OUTROS - EX.: 1995
Recorrente : MCKINSEY LIMITADA SOCIEDADE CIVIL
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I
Sessão de : 13 DE MAIO DE 2003
Acórdão nº : 107-07.123

INSUFICIÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA - MÚTUOS CONTRATADOS - DIFERENÇA ENTRE A VARIAÇÃO CAMBIAL E CORREÇÃO MONETÁRIA PELA UFIR – Disciplinar a correção monetária do balanço era o âmbito exclusivo do Decreto nº 332/91. A correção monetária pela variação da UFIR, aplicável às contas de mútuo, deve repercutir no resultado da conta transitória de correção, respeitada a opção feita pelo contribuinte em relação ao saldo credor apurado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MCKINSEY LIMITADA SOCIEDADE CIVIL

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Edwal Gonçalves dos Santos.


JOSE CLOVIS ALVES
PRESIDENTE


LUIZ MARTINS VALERO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 JUN 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO QUEIROZ, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, NEICYR DE ALMEIDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e RONALDO CAMPOS E SILVA (PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL).

Processo nº : 13807.015228/99-29
Acórdão nº : 107-07.123

Recurso nº : 131436
Recorrente : MCKINSEY LIMITADA SOCIEDADE CIVIL

RELATÓRIO

MCKINSEY LIMITADA SOCIEDADE CIVIL recorre a este Colegiado contra o Acórdão nº 00.509, de 04.03.2002, da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo que julgou procedente o lançamento ultimado pelo Auto de Infração de fls. 194 a 205.

Exige-se Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas IRPJ e contribuição ao Programa de Integração Social – PIS.

A acusação do fisco é de que a empresa não contabilizou a diferença, no valor de 1.291.987,00, de correção monetária verificada entre a variação cambial e a variação da UFIR, no ano-calendário de 1994, sobre mútuos concedidos a empresa ligada, no exterior.

A decisão recorrida está assim ementada:

PRELIMINAR. DIFERIMENTO LUCRO INFLACIONÁRIO EM LANÇAMENTO EX-OFFICIO - A tributação da diferença do Lucro Inflacionário apurada em procedimento ex-officio não pode ser diferida por opção do contribuinte, sendo tal opção exercida somente quando da apresentação da declaração de rendimentos.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA SOBRE EMPRÉSTIMOS A COLIGADAS NO EXTERIOR. INSUFICIÊNCIA DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA - Improcedente a argumentação de ausência de base legal para a autuação e exigência de imposto sobre receita fictícia. As contas representativas de mútuos entre pessoas jurídicas coligadas e os créditos da empresa com seus sócios devem ser corrigidos monetariamente, na ocasião da elaboração do Balanço Patrimonial.



LANÇAMENTO DECORRENTE. PIS - Aplica-se ao lançamento decorrente o decidido quanto ao principal (IRPJ).

A ciência da decisão lhe foi dada em 09.04.2002. O recurso foi protocolado em 03.05.2002.

Às fls. 275/276, consta depósito para recurso.

As razões centrais do recurso repousam nos seguintes argumentos:

- O Decreto nº 332, de 04/11/1991, expedido a pretexto de regulamentar a correção monetária das demonstrações financeiras, disciplinada nas Leis nºs 7.799/89 e 8.200/91, cujo artigo 4º, inciso I, letra "e", incluiu as contas representativas de mútuo no rol das contas sujeitas ao regime de correção monetária das demonstrações financeiras;
- Ao ver da recorrente, sobre haver inovado indevidamente na ordem jurídica, esse dispositivo, no que a ela, recorrente, diz respeito, criou tributação sobre lucro fictício, não auferido na realidade material. No primeiro caso, feriu frontalmente o princípio da legalidade estrita em matéria tributária, consagrado tanto na Constituição Federal (art. 150, inciso I), como no Código Tributário Nacional (art. 97). No segundo, violou o art. 43 do mesmo Código Tributário Nacional, que, ao definir o fato gerador do imposto de renda, deixou claro que a renda só pode ser tributada quando efetivamente realizada.

Reclama que a decisão recorrida não enfrentou adequadamente as questões postas. A uma porque passou ao largo dos artigos que o fundamentam. Sem recursos jurídicos para enfrentá-los adequadamente, limitou-se a afirmações dogmáticas como, por exemplo, a de que a Lei nº 7.799/89, art. 4º, I, "f", atribuiu "ao executivo poderes para acrescentar outras contas [entre as corrigíveis, considerada a natureza dos bens e valores que representem"; ou, ainda, a de que "o Decreto n' 332,

ao introduzir entre as contas sujeitas à correção monetária, as representativas de mútuo entre pessoas jurídicas coligadas (...), não instituiu tributos e tampouco determinou sua extinção, majoração, ou redução.

A duas porque em relação à alegação de ferimento ao art. 43 do Código Tributário Nacional espalhou-se, tecendo longas considerações sobre o acréscimo patrimonial à vista dos efeitos da inflação sobre o valor dos elementos do patrimônio, concluindo que não produz lucro fictício o dispositivo que, sem intenção de coibir práticas de distribuição disfarçada de lucros, imputa à alguém uma receita de correção monetária de mútuo não auferida na realidade material.

Volta a defender, em síntese:

- que, no tocante à legalidade, a exigência não resiste a simples leitura dos arts. 2º da Constituição Federal e 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. O primeiro, como se sabe, consagra o princípio da independência dos Poderes declarando-os "independentes e harmônicos", ao passo que o segundo, em linha com o primeiro, declara revogados, a partir de 180 dias da promulgação da Constituição, todos os dispositivos legais que houvessem atribuído ou delegado a órgão do Poder Executivo, competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional;
- Ainda em relação à legalidade, é mais do que óbvio que a Lei nº 7.799 não podia atribuir ao Executivo, como atribuiu, poderes para editar norma capaz de influir, para mais ou para menos, na base de cálculo do imposto de renda. É bem de ver que tal atribuição não veiculava poder de feição meramente regulamentar, mas o de criar norma nova, compulsória, capaz de aumentar ou diminuir, conforme o caso, a base de cálculo do referido imposto;

Transcreve Acórdão nº 101-93-032 dos membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no julgamento do recurso nº 120.391, em sessão de 14/04/2000, Relator o Cons. CELSO ALVES FEITOSA, no qual se decidiu, por votação unânime, que:

"nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, ou associadas por qualquer forma, a exigência de correção monetária só teria fundamento se estabelecida em lei."

Extraiu do voto vencedor a seguinte passagem:

"O mencionado Decreto [nº 332/91], ao estabelecer (art. 4º, I, "e") a obrigatoriedade de correção monetária de balanço dos mútuos, o fez por delegação do art. 4º, I, "f", da Lei nº 7.799/89, e, assim, criou uma disposição extra legem, por isso ilegal.

Como o lucro inflacionário integra a base de cálculo do imposto, a norma de tributação criada por via de Decreto Presidencial não observou a restrição constante do art. 97, IV, e § 1º do CTN, além de ferir os artigos 146, III, "a", e 150, I, da Constituição Federal."

Entende que o Acórdão citado responde a afirmação do julgador singular de que o Decreto nº 332, ao incluir os mútuos entre pessoas vinculadas no rol das contas corrigíveis, *"não instituiu tributos e tampouco determinou sua extinção, majoração, ou redução."*

É óbvio que instituiu, conclui e aduz:

"O sistema de correção monetária do balanço, como se sabe, consistia em se corrigir monetariamente as contas do ativo permanente e do patrimônio líquido na data do encerramento de cada período-base. A contrapartida da correção monetária do ativo e do patrimônio era respectivamente creditada e debitada em conta específica de correção monetária. Se o valor do ativo permanente fosse maior que o do patrimônio líquido, a conta de correção monetária apresentaria saldo credor, o qual se acresceria ao lucro líquido sujeito à tributação. Se, ao invés, o valor do ativo permanente fosse menor que o do patrimônio líquido, a conta apresentaria saldo devedor, que seria deduzido do lucro líquido para efeito de

apuração do lucro real. Ora se a inclusão de nova conta ativa ou passiva nesse sistema não significa interferir na base de cálculo do imposto de renda, então não se encontrará hipótese melhor que interfira."

Cita decisões judiciais que censuraram o art. 41 do Decreto nº 332. Destaca o julgamento dos Recursos Especiais 169995/CE e 208414/RS, julgados pelo Superior Tribunal de Justiça em 28/09/1998 e 02/08/1999, respectivamente, em que se decidiu que o citado artigo 41, em certos casos, extrapolou a função específica de norma regulamentadora, a ser exercida no mundo jurídico.

Ressalta que corrigiu o saldo credor do mútuo feito à sua controladora no exterior, não porém pela variação da UFIR, mas pelo índice do contrato - a variação cambial, por isso, insiste a recorrente, não faz sentido algum, quer econômico, quer jurídico, exigir imposto de renda sobre receita fictícia, não auferida pela recorrente em decorrência do mútuo celebrado com sua controladora.

Aduz que, embora historicamente a variação da moeda norte-americana em relação à moeda nacional tenha sido sempre superior a variação dos índices internos de correção monetária, em 1994, mercê do "plano real", a situação inverteu-se. No primeiro semestre a variação do dólar superou a da UFIR em aproximadamente 3,23% (743,29% do dólar contra 720,05% da UFIR). No segundo semestre, porém, a variação da UFIR atingiu 19,89% enquanto a do dólar foi negativa em 15,40%.

Sustenta que variação cambial e variação monetária são fenômenos sobre os quais os contribuintes não tem a menor espécie de controle.

Assevera que a colocação das contas representativas de mútuo entre empresas vinculadas no regime de correção monetária do balanço tem sua origem no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 1983, criado como forma alternativa para coibir práticas de distribuição disfarçada de lucros.

Acrescenta estar convicta de que esse artigo destinou-se a coibir práticas de distribuição disfarçada de lucros. Transcreve a exposição de motivos do executivo para edição do Decreto:

"48 - Encerrando as modificações na legislação do imposto sobre a renda, os artigos 20 e 21 alteram (...) a parte do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, que regula lucros distribuídos disfarçadamente. O Decreto-lei nº 1.598 não previa hipótese de distribuição disfarçada de lucros entre pessoas jurídicas associadas, porquanto admitia a tributação em conjunto dessas empresas. Com a revogação dos dispositivos que facultavam às empresas interligadas a tributação em conjunto, tomou-se necessário modificar a legislação nessa parte, para incluir nas hipóteses de distribuição disfarçada de lucros os negócios realizados entre pessoas jurídicas ligadas, por valor notoriamente diverso do de mercado" (g.n.).

O que se infere dos dados acima expostos é que os mentores do Decreto-lei nº 2.065, cientes de que os repasses de recursos financeiros entre empresas vinculadas era (e continua sendo) fenômeno extremamente comum, em lugar de tipificar a hipótese como de distribuição disfarçada de lucros, preferiram, ao invés, adotar fórmula mais simples e direta para coibir possíveis manobras lesivas à arrecadação tributária: imputar à pessoa jurídica mutuante receita no mínimo igual à correção monetária das quantias mutuadas, reforça a recorrente, aduzindo:

"A idéia, portanto, que presidiu o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065 foi a mesma que inspirou a indevida inclusão das letras "e" e "f" no inciso I, do art. 4º do Decreto nº 332, qual seja, coibir a distribuição disfarçada de lucros por meio de mútuos com encargos diversos dos de mercado."

Entende que não há que se falar, em diferença de lucro tributável em 1994, por haver atualizado o saldo credor do mútuo com sua controladora no exterior pela variação da moeda norte-americana em lugar da UFIR - tal como previsto no contrato - pois teve refletido em seus resultados contábeis de 1994, a perda que efetivamente teria suportado caso o mútuo tivesse sido liquidado neste ano.

Explica que, com o advento do plano real, a taxa de câmbio do real para o dólar, que em 01/07/1994 estava fixada em R\$ 1,00 por US\$ 1,00, passou a

valorizar-se, atingindo, em 31/12/1994, a cotação de R\$ 0,846 por US\$ 1,00. Apenas em 12/06/1996 - quase dois anos completos após o lançamento do plano real -, é que o real e o dólar voltaram a se equilibrar, numa cotação de R\$ 1,0007 por US\$ 1,00.

Aduz que, nessas condições, caso sua controladora tivesse liquidado o mútuo no término de 1994, remetendo ao Brasil os dólares devidos, ela (recorrente) teria recebido, nos termos do contrato, menos reais do que detinha em 01/07/1994, quando do lançamento do "plano real", apurando, por consequência, como de fato apurou e registrou em sua escrituração, significativo prejuízo e não lucro, como o Fisco pretende lhe imputar com base em dispositivo ilegal.

Assevera que, na medida em que, nos anos posteriores, foi recuperando a perda suportada em 1994, apropriando as variações cambiais ativas e oferecendo-as a tributação, desaparece a pretensão do fisco de tributar em 1994 um lucro (fictício) que apenas se materializou nos períodos subsequentes.

Cita doutrina para reforçar o conceito de renda a que alude o art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN.

Pediu tratamento decorrente ao PIS/REPIQUE.

É o Relatório. 

VOTO

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, Relator.

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos legais. Dele conheço.

Não vejo inconstitucionalidade ou ilegalidade no art. 4º do Decreto nº 332/91, eis que respaldado no inciso I do art. 4º da Lei nº 7.799/89.

Pretendeu a legislação colocar os mútuos sob a égide da sistemática de correção monetária do balanço e o fez por decorrência lógica dos fins visados pelo mecanismo.

Do lado da mutuante, antes da alteração legal, a correção a débito do patrimônio líquido desequilibrava o resultado pretendido pela sistemática de correção monetária do balanço, que se traduzia na eliminação dos efeitos da inflação sobre os resultados. Ora, os recursos saídos a título de mútuo concedido não estavam mais submetidos à proteção contra a corrosão da moeda, embora registrado no ativo da mutuante, logo não fazia sentido a consideração da perda inflacionária passiva.

Se, essa assertiva era inteiramente verdadeira quando se tratava de mútuo concedido sem clausula de correção monetária. A questão toma outros contornos, quando o contrato prevê indexação por índices diferentes da correção monetária do balanço.

Ciente do problema e em respeito a cláusulas contratuais, a administração tributária fez inserir no Regulamento do Imposto de Renda o seguinte artigo:

Art. 397. Os mútuos contratados com a cobrança de encargos, cuja variação seja diferente da variação da UFIR diária, serão

reajustados de acordo com a variação do índice contratado e a diferença apurada terá o seguinte tratamento:

I - quando exceder à variação da UFIR diária, será considerada receita ou despesa financeira pela mutuante ou mutuária, respectivamente;

II - quando o valor do encargo for inferior à variação da UFIR diária, a diferença a menor não será dedutível pela mutuante na determinação do lucro real.

(...)

O caso em exame estaria regulado no inciso II, se a mutuante tivesse corrigido a conta ativa que registrava o mútuo na sistemática da correção monetária de balanço que, à época, tinha como base a UFIR diária.

Em outras palavras, o que o dispositivo quer significar é que o valor a maior do ativo, em relação ao contrato, provocado pela correção do balanço, cuja contrapartida foi a conta de receita de correção monetária, não será dedutível na apuração do lucro real, quando a empresa ajustar a conta ativa pelo valor do crédito definido contratualmente.

A lógica desta indedutibilidade é que o ajuste do ativo ao valor do contrato, por representar uma espécie de "perda" anularia a correção a crédito da conta de correção monetária.

Mas o Regulamento do Imposto de Renda não poderia ter criado regra de indedutibilidade sem base legal. Não há que se cogitar de que o inciso II do art. 397 do RIR/94 está ancorado no Decreto 332/91, pois disciplinar a correção monetária do balanço era seu âmbito.

Em síntese, a sistemática trazida pelo Decreto nº 332/91 deve repercutir apenas na conta de correção monetária do balanço, jamais em conta de receita financeira ou de variação monetária ativa, sob pena de se tributar renda fictícia, sem base legal.



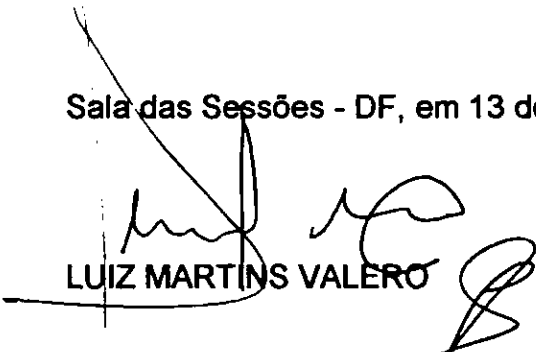
Por coerência, a ação fiscal deveria ajustar a conta de correção monetária do balanço, apurando as diferenças com base no art. 415 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/94.

Como a empresa optou por diferir o saldo credor naquele ano, tributando-o, integralmente, em 26.12.96, a recomposição feita pelo fisco haveria de repercutir nessa realização.

Ademais a empresa vem contabilizando os juros e a variação cambial em contas de resultado, sem o diferimento a que faria jus se tivesse adotado a correção pela UFIR diária, em procedimento francamente favorável ao fisco, considerando que diferiu em 1994 o saldo credor da conta de correção monetária do balanço.

Por isso, voto por se dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 13 de maio de 2003.


LUIZ MARTINS VALERO