



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MHP

Sessão de 09 de abril de 1987

ACORDÃO Nº 101-77.140

Recurso nº 91.146 - IRPJ - Exercício de 1984.

Recorrente S.A. FRIGORÍFICO ANGLO

Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SÃO PAULO (SP).

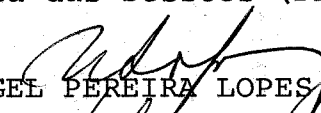
IRPJ - GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS - Em se tratando de mútuo praticado com empresa coligada, mas com a utilização de capital de terceiros, os encargos financeiros da dívida contraída pela mutuante devem ser repassados para a mutuária, isto é, rateada com a coligada, na proporção da importância mutuada (RIR/80, art. 191 e Decreto-lei nº 2.065/83, art. 21).

CORREÇÃO MONETÁRIA - ART. 21 DO DECRETO-LEI Nº 2.065/83.- Alcança os negócios de mútuo ocorridos ou existentes durante todo o ano-base de 1983. Recurso a que se nega provimento.

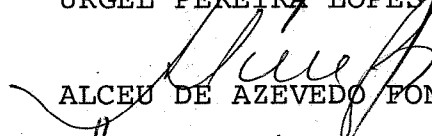
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por S.A. FRIGORÍFICO ANGLO:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

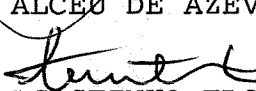
Sala das Sessões (DF), em 09 de abril de 1987


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE


ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO

- RELATOR


AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE:

9 ABR 1987

007-1049

007-1049



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13814-000.895/86-30

RECURSO Nº: 91.146

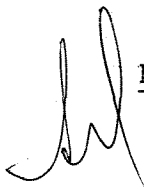
ACÓRDÃO Nº: 101-77.140

RECORRENTE Nº: S.A. FRIGORÍFICO ANGLO

R E L A T Ó R I O

S.A. FRIGORÍFICO ANGLO, sob a jurisdição fiscal da Delegacia da Receita Federal em São Paulo, recorre para este Conselho da decisão de primeira instância prolatada na impugnação oferecida ao lançamento suplementar para o exercício financeiro de 1984, manifestando-se inconformada com a manutenção de exigência relativa ao crédito tributário formalizada por procedimento de ofício com a: (a) glosa de despesas financeiras nos exercícios de 1981, 1982 e 1983, não rateadas na proporção dos recursos repassados à empresa coligada e, desta feita, influenciando no montante dos prejuízos compensados na apuração do lucro real do exercício financeiro de 1984; (b) diferença da correção monetária sobre os recursos repassados à coligada durante o período-base, porque só calculado sobre os repasses ocorridos de outubro a dezembro de 1983; c) glosa da exclusão do lucro de venda de imóvel, por recompra do mesmo bem e infringência do artigo 3º do Decreto-lei nº 1.892/81.

O procedimento administrativo, confirmado pela decisão recorrida, resultou de ação fiscal direta, quando, apuradas in frações dos artigos 191, parágrafo 1º, combinado com os artigos 387, inciso I e 676, inciso III, todos do RIR/80, bem como artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 e artigo 3º do Decreto-lei nº 1.892/81, foram efetuadas as correções que se impunham, a seguir demonstrados:

 DEMONSTRATIVO DAS PARCELAS A TRIBUTAR E PREJUÍZOS
A COMPENSAR 

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13814-000.895/86-30

Acórdão nº 101-77.140

EXERCÍCIO DE 1979 - BASE 1978PREJUÍZOS A COMPENSAR

Saldo a compensar em 31.12.80 (já corrigido)...	(Cr\$ 58.188.858)
Cor. Monetária em 31.12.81 (Coef.1,95569).....	(Cr\$ 55.610.509)
SOMA.....	(Cr\$ 113.799.367)
Prejuízo compensado no exercício de 1982.....	Cr\$ 113.799.367
SALDO.....	(Cr\$ -o-
=====	

EXERCÍCIO DE 1981 - ANO-BASE 1980

Lucro Real antes da compensação de prejuízos..	(Cr\$ 281.756.694)
(+) Glosa das despesas financeiras.....	(Cr\$ 26.120.431)
Prejuízo compensável.....	(Cr\$ 255.636.263)
Cor. Monetária em 31.12.81 (Coef. 1,95569).....	(Cr\$ 244.309.020)
SOMA.....	(Cr\$ 499.945.283)
PREJUÍZO COMPENSADO NO EXERCÍCIO DE 1982..	(Cr\$ 317.147.475)
SALDO.....	(Cr\$ 182.797.808)
Cor. Monetária em 31.12.82 (Coef.1,977635).....	(Cr\$ 178.709.535)
SOMA.....	(Cr\$ 361.507.343)
Cor. Monetária em 31.12.83 (Coef.2,565787).....	(Cr\$ 566.043.498)
SOMA.....	(Cr\$ 927.550.841)
PREJUÍZO COMPENSADO NO EXERCÍCIO DE 1984.....	(Cr\$ 927.550.841)
SALDO.....	Cr\$ -o-
=====	

EXERCÍCIO DE 1982 - ANO-BASE 1981

Lucro Real antes da compensação de prejuízos..	(Cr\$ 265.286.062)
(+) Glosa das despesas financeiras.....	(Cr\$ 165.660.780)
SOMA.....	Cr\$ 430.946.842

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS:

Do exercício de 1979....	(Cr\$ 113.799.367)	
Do exercício de 1981.....	(Cr\$ 317.147.475)	(Cr\$ 430.946.842)
SALDO.....	Cr\$ -o-	
=====		

EXERCÍCIO DE 1983 - ANO-BASE 1982

Lucro Real antes da compensação de prejuízos..	(Cr\$ 1.442.747.415)
(+) Glosa das despesas financeiras	(Cr\$ 266.186.492)
Prejuízo compensável.....	(Cr\$ 1.176.560.923)
Cor. Monetária em 31.12.83 (Coef.2,565787).....	(Cr\$ 1.842.243.797)
SOMA.....	(Cr\$ 3.018.804.720)
PREJUÍZO COMPENSADO NO EXERCÍCIO DE 1984.....	Cr\$ 3.018.804.720
SALDO.....	Cr\$ -o-
=====	

EXERCÍCIO DE 1984 - ANO-BASE 1983

Lucro Real antes da compensação de prejuízo...	(Cr\$ 2.476.009.368)
(+) Cor. Monetária artigo 21..	Cr\$1.621.498.727
(-) Cor. Mon. reconhecida....	Cr\$ 664.263.332
(+) Diferença entre os encargos financeiros não repassados e a C.M. reconhecida...	Cr\$ 957.235.395
	18.014.103

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13814-000.895/86-30

Acórdão nº 101-77.140

(+) Lucro na venda de imóvel excluído da tributação no exercício.....	Cr\$	733.886.111
SOMA.....	Cr\$	4.185.144.977

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS:

Do exercício de 1981. (Cr\$ 927.550.841)	
Do exercício de 1983. (Cr\$ 3.018.804.720)	(Cr\$ 3.946.355.561)
PARCELA A TRIBUTAR.....	Cr\$ 238.789.416
	=====

EXERCÍCIO DE 1985 - ANO-BASE 1984

Lucro Real antes da compensação de prejuízos	(Cr\$ 33.476.073.135)
(+) Encargos não repassados.	Cr\$ 1.206.055.666
(-) Cor.Mon. artigo 21.....	Cr\$ 272.908.928
PREJUÍZO A COMPENSAR.....	(Cr\$ 32.542.926.397)

Na peça impugnativa, que motivou a decisão recorrida, a interessada se insurge, não contra os cálculos realizados nem contra a glosa do lucro da venda do imóvel recomprado, mas, unicamente contra a aplicação das disposições legais do artigo 21 do Decreto-lei número 2.065, de 26 de outubro de 1983, sobre os recursos repassados nos meses de janeiro a setembro do período-base de 1983, para concluir pela dupla incidência de correção monetária ao aplicá-la, cumulativamente, aos encargos incidentes sobre o repasse do crédito, corrigindo-o, também, monetariamente. E, de passagem, remonta aos cálculos das parcelas a tributar e prejuízos a compensar retro transcritos, arguindo violação do artigo 173 do Código Tributário Nacional no que concerne a inclusão nos mesmos do exercício financeiro de 1979.

Por suas razões de decidir, a autoridade recorrida se fundamenta alegando: a) que o Parecer Normativo CST nº 23/83 explicita taxativamente que o disposto no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 é aplicado a todos os contratos de mútuo celebrados dentro do período-base alcançado pela vigência da alteração legal e esta aconteceu antes do fato gerador da obrigação tributária ocorrida em 31.12.83 ; (b) que levando-se em conta o artigo 191, parágrafo 1º do RIR/80 harmonicamente aplicado com as disposições do artigo 21, do Decreto-lei nº 2.065/83 e com a inteligência adotada no Parecer Normativo CST nº 43/81, foram consideradas receitas de correção monetária o valor da correção aplicada à totalidade dos mútuos havidos no período-base (ano de 1983) acrescido da diferença entre os encargos financeiros inciden

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13814-000.895/86-30

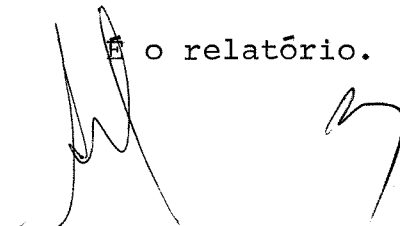
Acórdão nº 101-77.140

tes sobre os recursos repassados e a correção monetária dos empréstimos feitos à coligadas, diferença essa no montante de Cr\$...... 18.014.103, porque sendo os encargos de valor maior do que o da receita da correção monetária do empréstimo, há redução inadmissível do lucro real; (c) que a inclusão do exercício financeiro de 1979 no demonstrativo das parcelas a tributar e prejuízos a compensar, embora alcançado pela decadência, foi feito em benefício da empresa interessada, pois, impediu que houvesse tributação no exercício de 1982; (d) que as considerações subjetivas em relação ao ônus dos encargos financeiros assumidos pela Recorrente sobre os empréstimos repassados a sua coligada esbarra na vantagem objetiva da tributação à alíquota privilegiada e que tem direito a mesma coligada.

Por suas razões de recorrer, a interessada reedita os argumentos expendidos em fundamentação da peça impugnativa, mantendo questionados, apenas, os aspectos de direito que, a seu ver, inviabilizam parte da exigência contestada.

São lidas, na íntegra, a decisão recorrida e a petição recursória.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO, Relator:

Conheço do recurso, porque manifestado nos moldes e no prazo da lei.

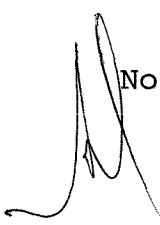
No mérito, como do relatório se extrai, o litígio se restringe às seguintes colocações, por nós expostas na sequência que entendemos melhor satisfazer ao deslinde da questão.

a) Que, remontando ao prejuízo a compensar relativo ao exercício financeiro de 1979, expresso na peça demonstrativa das parcelas a tributar e dos prejuízos a compensar necessários à apuração da diferença tributada no exercício financeiro de 1983, violou a autoridade lançadora os artigos 173 e 142 do Código Tributário Nacional.

b) Que inexistente previsão legal para tributar, por não necessárias à atividade empresarial da Recorrente, parte das despesas financeiras excedentes do valor da correção monetária calculada sobre as importâncias mutuadas.

c) Que, computando-se, por exigência legal (Decreto-lei nº 2065/83, art. 21), nos contratos de mútuo entre pessoas coligadas, para efeito de determinar o lucro real da mutuante, a correção monetária calculada segundo a variação da ORTN, não há porque autuar a mesma mutuante, com base no artigo 191, parágrafo 1º, do RIR/80, pelo não rateio dos encargos dos referidos contratos de mútuo, na exata proporção dos recursos repassados.

d) Que o artigo 21 do Decreto-lei nº 2065, de 24 de outubro de 1983, incide, no máximo, a partir de sua vigência e não, por contrário, atinge os meses anteriores à sua promulgação.

 No que concerne à decadência do direito de proceder 

ao lançamento do exercício financeiro de 1979, não houve a agressão ao instituto argüida pela Recorrente posto que a alusão àquele exercício, no demonstrativo a fls. 216 dos autos, nenhuma modificação trouxe ao crédito tributário do mesmo exercício e principalmente, não refletiu no crédito tributário exigido para o exercício de 1984, único nestes autos questionado. Trata-se, portanto, de mera referência, em demonstração do prejuízo compensado no exercício financeiro de 1982, inicialmente, também objeto do procedimento fiscal.

No que tange a inexistência de previsão legal para tributar, como não necessária, parte das despesas financeiras da recorrente, relativo a encargos que ela deveria ter cobrado sobre os empréstimos concedidos à sua associada, as prescrições legais aplicáveis têm um divisor: o Decreto-lei nº 2.065, de 26.10.1983. São distintas as situações: antes das disposições do artigo 21 do aludido Decreto-lei e depois delas. Antes, se a pessoa jurídica que efetuou o empréstimo em dinheiro possuía lucros acumulados ou reservas de lucros, o fato se subsumia na hipótese do artigo 367, inciso V do RIR/80, por caracterizada a distribuição disfarçada de lucros; e, na ausência dos pressupostos caracterizadores da mencionada distribuição disfarçada, muito embora defeso ao Fisco impugnar a utilização pela controladora das vantagens de seu crédito para obter recursos a serem repassados à subsidiária ou coligada, a administração tributária, interpretando o artigo 47, parágrafo 1º da Lei nº 4506/64 (RIR/80, art. 191 § 1º), entendeu em caráter normativo (PN CST nº 43/81) não ser aceitável pelo Fisco que a mediadora da operação obtivesse proveito fiscal em decorrência de sua mera intercessão no negócio, devendo, por isso, ratear os encargos financeiros dele decorrentes na proporção exata do recurso repassado.

Com advento do Decreto-lei nº 2065/83, introduzindo a regra de que trata o seu art. 21, cujo teor na "Exposição de Motivos" que a antecedeu é justificado porque visando a evitar a distribuição disfarçada de lucros entre pessoas jurídicas associadas, ficou estabelecido que "nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas interligadas, controladoras e controladas o mutuan



te deverá reconhecer, para efeito de determinar o lucro real (sublinhamos), pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da OTN."

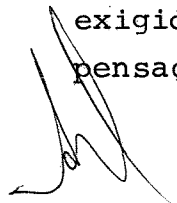
Destarte, após a introdução do disposto no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, embora o critério de rateio e repasse' dos encargos financeiros das importâncias mutuadas à coligada, porque não necessárias às atividades da mutuante, tenha permanecido ' inalterado, a correção monetária introduzida o foi, apenas, para anular o benefício da redução do lucro real pela correção monetária do patrimônio líquido. Tanto assim é que a correção monetária prevista no artigo 21 retro mencionado tem o seu registro determinado para os efeitos da apuração do lucro real, isto é, extra-côntábil - apenas no LALUR.

Em outras palavras. Utilizando a mutuária capital próprio, o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 estabeleceu norma corretora da correção monetária sobre a porção do patrimônio líquido da mutuária destinada, por empréstimo, à mutuante coligada.

Em se tratando de capital de terceiros e desse modo não havendo patrimônio líquido a corrigir, os encargos financeiros incidentes sobre a importância mutuada, obrigatoriamente repassados para a coligada mutuária, no momento da determinação do lucro real' serão naturalmente confrontados com a correção monetária da importância mutuada que, obrigatoriamente aplicada, estabelece o 'valor' mínimo expresso no texto da norma do artigo 21: pelo menos o valor correspondente à correção monetária.

No exercício financeiro de 1984, o que acima foi dito queda demonstrado, em justificação da diferença de Cr\$ 18.014.103 , entre encargos financeiros glosados e correção monetária aplicada.

No presente caso, portanto, abrangendo o procedimento fiscal os exercícios de 1981 a 1985, mas com o crédito tributário exigido apenas para o exercício financeiro de 1984, à vista da compensação autorizada de prejuízos, as glosas das despesas financeiras

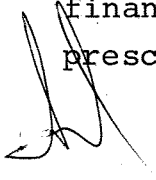


introduzidas no cálculo do lucro-líquido dos períodos base dos referidos exercícios não merecem reparos.

Quanto à incidência das disposições do artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065 de 26 de outubro de 1983, apenas nos negócios de mútuo entre as pessoas jurídicas nos presentes autos mencionados, contratados nos meses de outubro, novembro e dezembro de 1983, por que a partir do advento daquele diploma legal, discordamos da recorrente, pois, para a autoridade lançadora, a quem a lei confere competência exclusiva para a constituição do crédito tributário, a obrigação a este correspondente nasceu no dia 1º de janeiro de 1984, quando em pleno vigor a norma legal determinando que a mutuante "deverá reconhecer, para o efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente a correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN."

Inteligências desenvolvidas com muita propriedade, dentro de raciocínios lógicos, encantam a quem delas toma conhecimento, mas não convencem quando opostas a uma realidade fiscal objetiva, qual seja a determinação da base de cálculo com a estrita obediência ao princípio da reserva da lei.

A obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador (CTN. art. 113, § 1º). O fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (CTN. art. 114). O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica do produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, bem como todos os acréscimos patrimoniais havidos por outras formas (CTN. art. 43). Levando-se em conta que "somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação principal e do seu sujeito passivo (CTN. art. 97, III) e à vista da legislação que rege a cobrança e fiscalização do imposto sobre a renda estabelecer que "a pessoa jurídica será tributada de acordo com o lucro real determinado, anualmente, a partir das demonstrações financeiras" (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 32) e, do mesmo modo, prescrever que "ao fim de cada período de incidência do imposto o



contribuinte deverá apurar o lucro líquido do exercício mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial de demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados" (Decreto-lei número 1.598/77, art. 7º § 4º) e, ainda, ser o lucro real o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prestadas ou autorizada pela lei de regência do tributo (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º), conclui-se que o fato gerador da obrigação tributária das pessoas jurídicas ocorre, por definição legal, no momento da apuração do decantado lucro real que, como não podia deixar de ser, obedece a legislação em vigor na data em que tal apuração for realizada.

E não se diga que o fato gerador da renda, isto é a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica do bem, confunde-se com o fato gerador da obrigação tributária. A renda é gerada quando aumenta o patrimônio do contribuinte. Mas este mesmo contribuinte só está obrigado à prestação financeira sobre ela calculada no momento em que é formada a situação prevista na lei como necessária ao nascimento de obrigação.

Vigorando em 31.12.1983 as prescrições do artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 26.10.1983, à autoridade lançadora do crédito tributário relativo ao exercício financeiro de 1984, no exercício das atribuições que por lei lhe são conferidos sob responsabilidade funcional (CTN. art. 142) outra alternativa não lhe restou se não aplicar a lei corrigindo monetariamente, segundo a variação do valor da OTN, todos os mútuos contratados com a AGRO-PECUÁRIA CFM LTDA., durante o período-base de 1983.

Diante do exposto, voto pela negativa de provimento.


ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO - RELATOR

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES

JUSTIFICATIVA DE VOTO

Acompanho o voto do ilustre Relator, cumprindo, entretanto, aduzir algumas considerações a respeito.

2. Segundo o Auto de Infração de fls. 225, lavrado em 18.04.86, e seus anexos, foram as seguintes as irregularidades cometidas pela contribuinte:

a) nos anos-base de 1980 a 1984, repassou à sua coligada AGRO-PECUÁRIA CFM LTDA. recursos financeiros obtidos no mercado, sem efetuar o rateio dos encargos financeiros por ela suportados, na exata proporção dos recursos repassados, com infração ao art. 191, § 1º, do RIR/80 e PN-CST nº 43/81;

b) não reconheceu a correção monetária sobre os recursos repassados, relativamente a todo o período-base de 1983, exercício financeiro de 1984, nos termos do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 e PN-CST nº 23/83, fazendo-o, apenas, a partir da vigência do referido diploma legal.

c) no exercício de 1984 excluiu do lucro real a parcela de Cr\$ 733.886.111, correspondente ao lucro na venda de imóvel, gozando dos benefícios do art. 1º do Decreto-lei número 1.892/81, não obstante tenha recomprado o imóvel em 1985, com infringência ao art. 3º do mesmo diploma legal.

3. Com relação ao item (b), a fiscalização apurou um valor de correção monetária de Cr\$ 1.621.498.727.

4. Quanto ao item (a), apurou-se encargos financeiros sobre os recursos repassados no montante de Cr\$ 1.639.512.830.



5. Sobre o item (b) a contribuinte reconheceu correção monetária no valor de Cr\$ 664.263.332. Logo, cabe tributar a diferença de Cr\$ 957.235.395 (1.621.498.727 - 664.263.332).

6. Considerou mais a fiscalização que, tendo os encargos financeiros que deveriam ter sido repassados à coligada, atingido a quantia de Cr\$ 1.639.512.830, restava tributar, ainda, a parcela de Cr\$ 18.014.103 (1.639.512.830 - 1.621.498.727), ou seja, a diferença entre tais encargos e a correção monetária total que deveria ter sido reconhecida (= 664.263.322 reconhecidos pela empresa, acrescidos de 957.235.395, nos cálculos do Fisco).

7. No exercício seguinte, vale dizer, o de 1985, ano-base de 1984, a contribuinte não repassou os encargos financeiros ' de Cr\$ 1.206.055.666, mas reconheceu a correção monetária de Cr\$... 272.908.928. A fiscalização tributou a diferença de Cr\$ 933.146.738.

8. Quanto à alienação de imóvel, em 03.06.83, recomprado em 1985, a fiscalização glosou e tributou os Cr\$ 733.886.111, indevidamente excluídos do lucro real no exercício financeiro de 1984.

9. Não foram só essas as parcelas tributadas. Com efeito, a título de despesas financeiras não repassadas à coligada' foram ainda tributados: (a) Cr\$ 26.120.431, no exercício de 1980; (b) Cr\$ 165.660.780, no exercício de 1981, (c) Cr\$ 226.186.492, no exercício de 1983.

10. Porém, muitos desses valores tiveram a correspondente cobrança do imposto neutralizada face à remontagem dos prejuízos compensáveis segundo cálculos da própria fiscalização.

11. Com relação à parcela de Cr\$ 733.886.111, excluída do lucro real no exercício de 1984, relacionada com o lucro na venda de um imóvel para gozar dos benefícios do art. 1º do Decreto-lei nº 1.892/81, logo por ela readquirido em 1985, a contribuinte

B.

fez de conta de que o assunto não era com ela. Não deduziu nenhum argumento de defesa, mas também não manifestou concordância. Absoluto silêncio. Inquestionável a legalidade do lançamento e a procedência da tributação sobre este item.

12. Quanto à correção monetária computada sobre o empréstimo à coligada e à interpretação do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, tive oportunidade de escrever no voto do Acórdão número 103-07.431, de 10.06.86, de que fui relator:

"Reza esse art. 21:

"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.

Uma questão posta em destaque no PN, sob a forma de indagação, é a de se definir se a obrigatoriedade de a empresa reconhecer a correção monetária é extensiva aos contratos ajustados dentro do período-base correspondente ao exercício financeiro de 1984. A resposta a essa indagação foi assim redigida:

"2. A propósito da primeira dúvida posta em evidência, cumpre lembrar que 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. Assim, tendo em vista que o Decreto-lei número 2.065/83 não fixou vigência específica para os negócios previstos no art. 21, o dispositivo legal é aplicável a todos os contratos de mútuo que, celebrados entre pessoas jurídicas legalmente qualificadas, estiverem compreendidos dentro do período-base alcançado pela vigência da lei nova." (Grifei).

A expressão "estiveram compreendidos dentro do período-base" não será isenta de dúvidas.

7.

Com efeito, impõe-se precisar se estar compreendido significa: (a) apenas os contratos celebrados no período-base, ou (b) também os contratos celebrados antes do período-base, mas em que o empréstimo prolongou-se no tempo até alcançar o período-base, no todo ou em parte, ocorrendo a restituição, pelo mutuário, em qualquer data do período-base relativo ao exercício financeiro de 1984, ou até em exercício subsequente.

Convém ter em mente que a regra do artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 é de natureza puramente fiscal, não atingindo, de modo algum, os contratos de mútuo em si, quanto aos direitos e obrigações dos mutuantes e mutuários, e mesmo quanto à liberdade de contratar segundo as normas de direito privado pertinentes ao contrato de mútuo. As relações obrigacionais entre as pessoas jurídicas mutuantes e mutuárias não foram, nem poderiam ser, afetadas pela regra do citado art. 21.

Mesmo do ponto de vista dos resultados das mutuantes e mutuárias, apurados contabilmente, nenhum reflexo adveio do referido artigo 21.

Com lucidez, o PN explicitou:

"3. (...) importa ressaltar que o ajuste a ser promovido pela sociedade mutuante, por imposição do Decreto-lei nº 2.065/83, é procedimento que, dada sua natureza exclusivamente fiscal, deve ser efetuado extracontabilmente no livro de apuração do lucro real (...)." (Grifei).

A rigor, não é a celebração de contrato de mútuo, contrato real que se perfaz com a entrega da coisa ao mutuário, que faz incidir a regra jurídica do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83. Bem pode ocorrer contrato de mútuo entre pessoas jurídicas interligadas, a título gratuito, que, celebrado em determinado mês, seja resgatado, digamos, no mesmo mês. Ora, nessa hipótese, a correção monetária em termos de variação do valor nominal das ORTN's seria igual a zero. (A menos que se considere o valor mensal das ORTN's).

Por aí se vê que a regra do art. 21 só produz efeitos práticos quando uma pessoa jurí

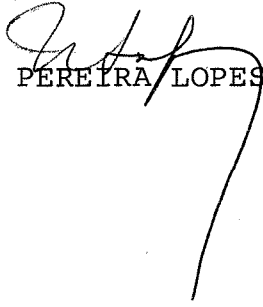
31

dica ponha à disposição de outra, interligada, recursos financeiros sem colher remuneração, ou mediante compensação financeira inferior à variação das ORTN's, por um período de tempo em que se verifique, de fato, variação do valor das ORTN's.

Conseqüentemente, é a permanência desses recursos em poder da empresa interligada que determina a incidência do art. 21, e não a celebração do contrato de mútuo, embora essa permanência tenha que decorrer de contrato de mútuo.

Assim, a meu ver, a expressão "estiveram compreendidos dentro do período-base", do item 2 do PN-CST nº 23/83, deve ser entendida no sentido de que, no período-base correspondente ao exercício financeiro de 1984, em todo o período-base ou em parte dele, os recursos financeiros mutuados estiveram em poder da empresa interligada, pouco importando a data da celebração do contrato de mútuo."

13. Quanto ao mais, inteiramente de acordo com o Relator, nomeadamente a respeito do improvimento do recurso.


URGEL PEREIRA LOPES