

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

Processo nº : 13838.000123/95-39
Recurso nº : 111.164
Matéria : IRPJ; ILL; CS e PIS
Recorrente : AGROQUÍMICA RAFARD INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida : DRJ EM CAPINAS - SP
Sessão de : 10 de julho de 1996

Acórdão nº : 103-17.579

Correção Monetária do Balanço - O índice legalmente admitido para efeito da correção monetárias das demonstrações financeiras no ano de 1990, incorpora a variação do IPC, vez que o valor do BTN Fiscal, no primeiro dia útil de cada mês, deveria corresponder ao valor do Bônus do Tesouro Nacional - BTN - atualizado monetariamente para este mesmo mês, de conformidade com o § 2º do Art. 5º da Lei nº 7.777 de 19 de junho de 1989 que estabeleceu, imperativamente, que o valor do BTN deveria ser atualizado mensalmente pelo IPC. A adoção desta regra compatível com a legislação vigente à época de sua utilização desautoriza exigência que pretenda penalizar tal procedimento.

Contratos de Mútuo - Transferência de Recursos Financeiros a empresa coligada sob o comprometimento de serem destinados à capitalização não possui a natureza jurídica de mútuo na acepção que lhe confere o Art. 1.256 do Código Civil Brasileiro. A alienação da participação societária após a capitalização não autoriza a caracterização do negócio jurídico como tendo sido de mútuo para efeito de aplicação do comando normativo inserido no Art. 21 da Decreto-lei nº 2.065/83.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **AGROQUÍMICA RAFARD INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.,**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em DAR PROVIMENTO ao recurso, vencido o Conselheiro Vilson Biadola que negava provimento em relação à matéria versando sobre diferença de correção monetária (INPC x BTNF), nos termos do Relatório e Voto que passam a fazer parte do presente julgado. A recorrente foi defendida pelo Dr. Ricardo Mariz de Oliveira, inscrição OAB-SP nº 15.759.



processo nº : 13838.000123/95-39
recurso nº : 111.164
córdão nº : 103-17 579
recorrente : AGROQUÍMICA RAFARD INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.



CANDIDO RODRIGUES NEUBER

- PRESIDENTE



OTTO CRISTIANO DE OLIVEIRA GLASNER

- RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 AGO 1996

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Vilson Biadola, Sandra Maria Dias Nunes, Márcio Machado Caldeira e Victor Luis de Salles Freire.



Processo nº : 13838.000123/95-39

Recurso nº : 111.164

Acórdão nº : 103-17 579

Recorrente : AGROQUÍMICA RAFARD INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

3

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foram lavrados Autos de Infrações Matriz e Reflexos onde foram exigidos: Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, Imposto na Fonte Sobre o Lucro Líquido, Contribuição Social Sobre o Lucro e Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS. No cálculo dos acréscimos legais foi exigida a TRD cobrada como juros no ano de 1991.

A Autoridade Autuante apontou no seu Termo de Verificação Fiscal duas irregularidades, a saber:

- a) Falta de correção monetária, para efeito de determinação do lucro líquido, incidente sobre adiantamentos para futuro aumento de capital, descaracterizado como tal porque a Autuada na mesma data da alteração contratual procedida na investida alienou sua participação societária a pessoa jurídica controladora tanto da cedente como da cessionária;
- b) despesa indevida de correção monetária referente a diferença do IPC e BTNF apropriada indevidamente no balanço encerrado em 31 de dezembro de 1990.

No que se refere ao item "a" argüiu a Autuante que o procedimento adotado pela Autuada implicava em desvio de rota dos recursos cedidos, uma vez que estes deveriam ser destinados de forma específica e irrevogável para aumento de capital, condição esta imprescindível, segundo entendimento exarado no Parecer Normativo CST nº 17/84, para que os recursos não ficassem sujeitos à correção monetária prevista no Art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

Inconformada com as exigências tributárias consubstanciadas nos Autos de Infrações Matriz e Reflexos a Autuada impugnou cada uma delas, como segue:



Processo nº : 13838.000123/95-39
Recurso nº : 111.164
Acórdão nº : 103-17 579
Recorrente : AGROQUÍMICA RAFARD INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

4

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Alegou inicialmente a impugnante que cumpriu fielmente todas as condições previstas no Parecer Normativo CST nº 17/84.

Os recursos foram transferidos e destinados por força de cláusula contratual para aumento de capital na investida. Por ocasião da primeira alteração contratual o aumento de capital foi realizado. A investida registrou o adiantamento em conta de passivo, portanto igualmente não corrigiu o adiantamento para futuro aumento de capital como determinava os comandos normativos, a respeito. A cessão das quotas se deu em ato posterior ao aumento de capital procedido pela investida.

Por fim, a então impugnante, alegando não ter incorrido em nenhuma proibição de ordem legal, pediu que fosse julgada improcedente a acusação fiscal neste ponto.

Em seguida, a Impugnante se insurgiu contra o segundo item da autuação, apropriação integral da diferença de correção monetária IPC/BTNF, trazendo a colação vários pronunciamento dos tribunais federais a respeito, sempre no sentido de reconhecer que por força da Lei nº 7.777/89 o valor do BTN era atualizado pelo IPC e que a mudança dos indexadores do BTN e do BTNF pela Lei nº 8.088/90, acarretando aumento do imposto sobre a renda, só poderiam ter vigência a partir de 1º de janeiro de 1990 e que o diferimento estabelecido pela Lei 8.200/91, se caracterizava como empréstimo compulsório podendo, somente, por Lei Complementar e nas hipóteses previstas na Constituição, ser instituído.



Processo nº : 13838.000123/95-39

5

Recurso nº : 111.164

Acórdão nº : 103-17 579

Recorrente : AGROQUÍMICA RAFARD INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

Na impugnação da exigência reflexa acima referida protestou a Impugnante pelo reconhecimento de sua improcedência com base nas mesmas razões já arrolados quando da Impugnação do Auto de Infração de Imposto Sobre a Renda das pessoas Jurídicas.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Na impugnação da exigência reflexa acima referida protestou a Impugnante pelo reconhecimento de sua improcedência com base nas mesmas razões já arrolados quando da Impugnação do Auto de Infração de Imposto Sobre a Renda das pessoas Jurídicas.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS

Na impugnação da exigência reflexa acima referida protestou a Impugnante pelo reconhecimento de sua improcedência com base nas mesmas razões já arrolados quando da Impugnação do Auto de Infração de Imposto Sobre a Renda das pessoas Jurídicas.

Apreciadas as razões da Impugnante pela Autoridade Julgadora de 1ª instância, esta se manifestou como segue:

- a) que a possibilidade de transferência de recursos sem correção monetária desde que destinados para aumento de capital do beneficiário não quer dizer que o adiantamento não represente um genuíno mútuo passível de ser alcançado pela norma contida no Art. 21 do Decreto-lei 2.065/83;
- b) que tanto representa um efetivo mútuo que a dispensa da cobrança decorre diretamente da interpretação consignada no Parecer Normativo CST 17/84 cuja lógica é de que a correção não exigida seria compensada por uma distribuição potencialmente maior de lucro, pois a mutuária ver-se-á obrigada a aplicar esses recursos na sua própria atividade, tendo que capitalizá-los;



Processo nº : 13838.000123/95-39

Recurso nº : 111.164

Acórdão nº : 103-17 579

Recorrente : AGROQUÍMICA RAFARD INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

6

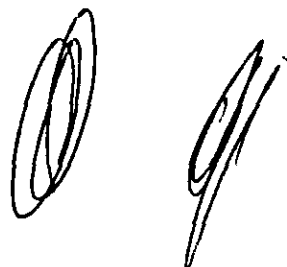
- c) que no caso em questão o que resta saber é se o favor fiscal se dá por satisfeito tão somente pelo cumprimento de ato formal havido na alteração contratual, e se alienação da participação societária - ato contínuo à sua aquisição - é suficiente para frustrar o objetivo do benefício fiscal;
- d) que tratando-se de adiantamento para futuro aumento de capital para que não caracterize simples operação de mútuo é necessário que a contrapartida da cessão de créditos corresponda a afetiva participação da sociedade mutuante no capital da mutuária, participação essa equivalente ao investimento de caráter permanente efetuado entre empresas. A permanência do investimento é que lhe dá a característica de participação.

No que se refere ao segundo ponto da autuação a Decisão arguiu também com base em decisão do poder judiciário que a alteração de índices de atualização monetária não necessita obedecer os princípio constitucional da anterioridade da lei. A decisão foi proferida pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

Nesta Decisão o Tribunal julgou a legalidade da lei que instituiu o IPC como índice de correção do Imposto de renda, Lei 7.738/89. Afirmou, ainda, a Decisão que este tem sido o entendimento do Primeiro Conselho de Contribuintes fazendo referência expressa ao Acórdão nº 101-84.480.

Alegando que não cabe à administração o controle da constitucionalidade das leis, a Autoridade de primeira instância manteve a exigência como concebida.

No que se refere as autuações reflexas, reconheceu a improcedência em parte da exigência da contribuição social sobre o lucro e do ILL, uma vez que a parcela referente ao Art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 é de ajuste extra contábil destinado exclusivamente a apuração do lucro real, base de cálculo do imposto sobre a renda e registrada exclusivamente no LALUR. O Auto de Infração do PIS foi julgado improcedente porque os valores referentes as irregularidades apontadas não compõem a base de cálculo daquela Contribuição.



Processo nº : 13838.000123/95-39
Recurso nº : 111.164
Acórdão nº : 103-17 579
Recorrente : AGROQUÍMICA RAFARD INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Intimada da Decisão a então Impugnante interpôs recurso voluntário também para o Conselho onde sustentou que o mútuo é instituto do direito privado definido no código civil não podendo o fisco alterar o conceito legal para equiparar qualquer operação que configure capital financeiro posto a disposição de terceiros, como mútuo.

Sustentou este entendimento arrolado diversos julgados deste Conselho e disposições doutrinárias a respeito. Contradiu, em seguida a alegação da decisão recorrida de que somente a permanência do investimento é que confere a característica de participação da sociedade mutuante no capital da mutuatária, caso contrário, os adiantamentos para futuro aumento de capital seriam caracterizados como simples operações de mútuo.

Concluindo sua peça a Recorrente procedeu a uma profunda análise dos efeitos jurídicos decorrentes da alteração dos critérios de cálculo da variação do BTNF. Arguiu ainda que o Acórdão citado pela Decisão recorrida expressa manifestação isolada e superada pelas mais recentes Decisões da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, cujo entendimento pacificado sobre a matéria é no sentido de reconhecer o direito a apropriação integral da correção monetária efetuada com base na variação do IPC que exceder a variação da BTNF no ano de 1990.

Finalmente se insurgiu a Recorrente contra a exigência da TRD cobrada como juros em período anterior a vigência dos comandos normativos inseridos na Lei nº 8.218/91.

É O RELATÓRIO



Processo nº : 13838.000123/95-39
Recurso nº : 111.164
Acórdão nº : 103-17 579
Recorrente : AGROQUÍMICA RAFARD INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

8

VOTO

Conselheiro Otto Cristiano de Oliveira Glasner, Relator:

Satisfeitos todos os pressupostos necessários para o desenvolvimento válido e regular do processo, conheço do recurso.

Duas são as matérias objeto do recurso voluntário. A primeira versa sobre a descaracterização de adiantamento para futuro aumento de capital, porque a fornecedora dos recursos na mesma data em que os mesmos foram utilizados para aumento de capital na investida alienou as participações societárias resultantes do aumento de capital. A segunda versa sobre a legitimidade da apropriação integral da diferença de correção monetária devedora apurada, face a aplicação do IPC como fator de correção das demonstrações financeiras, no ano de 1990.

Estou convencido que a primeira questão foi objeto de interpretação equivocada por parte da autoridade recorrida, porque conclui que não corrigindo os recursos transferidos a título de adiantamento para futuro aumento de capital a cedente era beneficiária de favor fiscal instituído por ato interpretativo emanado da administração tributária. Benefício fiscal somente pode ser instituído por lei.

Quando o Parecer Normativo não conformou à regência do Art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 os adiantamentos para futuro aumento de capital, desde que os recursos fossem efetivamente utilizados para este fim, apenas reconheceu a impossibilidade de caracterizar a operação como sendo de mútuo nos limites adotados pelo direito positivo brasileiro. Disso não se pode vislumbrar, quer pela



Processo nº : 13838.000123/95-39

Recurso nº : 111.164

Acórdão nº : 103-17 579

Recorrente : AGROQUÍMICA RAFARD INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

9

ilegalidade da conclusão, quer pelo objetivo perseguido, que a administração tenha conferido, aos cedentes dos recursos, favor fiscal condicionado a permanência em seu ativo das participações societárias decorrentes do aumento de capital da investida.

O negócio jurídico celebrado pela recorrente estava condicionado a evento futuro, por isso mesmo a beneficiária dos recursos registrou a operação em conta de passivo. Nestes casos, somente quando se efetiva o aumento de capital é que o negócio jurídico se aperfeiçoa, sem a necessidade da restituição do valor recebido, uma vez que reconhecida, contratualmente ou através da entrega de títulos, a participação social contratada.

Mesmo que o negócio jurídico do adiantamento fosse celebrado sem cláusula de irrevogabilidade, ainda assim, estaria sujeito a condição suspensiva, não sujeitando-se, desde logo, à regra do Art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83. O que não se pode argüir é que as conclusões do Parecer equívalem a outorga de benefícios fiscais.

Evidenciada a impropriedade do tratamento da questão no âmbito dos benefícios fiscais e considerando que a própria administração, antes do advento do Art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, impedia a correção monetária devedora das contas que registrassem adiantamento para aumento de capital na pessoa jurídica investida, resta analisá-la à luz do fato concreto e da construção normativa vigente à época em que foi lavrado do Auto de Infração e proferida a Decisão recorrida.

Afirmou a Autoridade recorrida:

- a) que a possibilidade de transferência de recursos, sem correção monetária, destinada a aumento de capital do beneficiário não quer dizer que o adiantamento não represente um genuíno mútuo passível de ser alcançado pela norma contida no Art. 21 do Decreto-lei 2.065/83;
- b) que tanto representa um efetivo mútuo que a dispensa da exigência decorre diretamente da interpretação consignada no Parecer Normativo CST 17/84, cuja

Processo nº : 13838.000123/95-39

10

Recurso nº : 111.164

Acórdão nº : 103-17 579

Recorrente : AGROQUÍMICA RAFARD INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

lógica é de que a correção não exigida seria compensada por uma distribuição potencialmente maior de lucro, pois a mutuaria estaria obrigada a aplicar esses recursos na sua própria atividade, tendo que capitalizá-los.

A afirmativa de que o adiantamento para futuro aumento de capital representa um genuíno mútuo esbarra em óbices intransponíveis. Para não arrolar a farta jurisprudência e posições doutrinárias a respeito, porque já arroladas pelo recurso interposto, basta transcrever o Acórdão nº 103-10.942 datado de 23 de julho de 1990.

"Valendo-se o legislador tributário do instituto jurídico do mútuo na acepção que lhe confere o Art. 1.256 do Código Civil, a obrigatoriedade do reconhecimento da correção monetária versada pelo Art. 21 do Decreto-lei nº 2.065 só existe quando reste configurada a natureza jurídica deste negócio."

Também o Acórdão nº 103-11.887 de 10 de novembro de 1991 deve ser lembrado:

"IRPJ - MÚTUA DE FATO - Negócio jurídico envolvendo compra e venda de ações, em que se pagou certa quantia em dinheiro a título de antecipação do preço total da operação, não caracteriza a ocorrência de mútuo de fato, já que não foi acordado nenhum empréstimo de coisa fungível, para posterior devolução."

No caso concreto o negócio jurídico foi aperfeiçoado pelo efetivo aumento de capital efetivado pela investida. A venda da participação em ato contínuo à sua aquisição diversamente do que afirma a Autoridade recorrida não é suficiente para subordinar a operação à regra do Art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

Alegou, ainda, a Autoridade recorrida que o fato da venda em ato contínuo foi suficiente para frustrar o objetivo do benefício fiscal. Em primeiro lugar a questão não envolve regra de favor fiscal. Em segundo lugar, frustrada restou a intenção do legislador quando pretendeu continuar impedir a correção monetária devedora dos adiantamentos para aumento de capital, mesmo quando reconheceu que as transferências de recursos entre coligadas, controladas, controladoras e interligadas deveriam ser



Processo nº : 13838.000123/95-39

Recurso nº : 111.164

Acórdão nº : 103-17 579

Recorrente : AGROQUÍMICA RAFARD INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

11

objeto de correção monetária do balanço, permitindo mais uma vez o planejamento tributário. Atualmente, a questão se encontra superada porque o Decreto nº 332/91 incluiu, por expressa autorização legal, entre as contas sujeitas à correção monetária aquelas que registrem operações de mútuo e de adiantamentos para futuro aumento de capital, tanto nas empresas que recebem os recursos, quanto nas empresas que os transfere, o que vale por dizer, reconhecem a legitimidade, tanto da correção monetária credora, quanto da correção monetária devedora.

A Recorrente em sua peça Impugnatória arguiu que praticou atos sobre os quais não recaiam qualquer impedimento de ordem legal, portanto livre para elegê-los mesmo que do ponto de vista tributário se mostrassem mais convenientes aos seus interesses. Da afirmativa poder-se-ia até presumir que os atos praticados foram intencionalmente celebrados com o objetivo de não conformar o fato concreto a hipótese regulada por lei. Entretanto nem a presunção nem a arguição de abuso de forma, rejeitada pelo direito brasileiro, podem alterar o fato de que a Recorrente somente após aperfeiçoar o ato jurídico de adiantamento para futuro aumento de capital, portanto quando já impossível a caracterização da operação como mútuo é que alienou as participações societária para sua controladora.

De todos os acórdãos a respeito da matéria trazidos a apreciação deste relator através de memorial assinado pelo patrono da Recorrente, onde não são considerados como operação de mútuo o adiantamento para compra de mercadoria; empréstimo a ser liquidado através de dação em pagamento e finalmente a transferência de recursos financeiros sob o comprometimento de serem destinados à capitalização, resulta que a norma jurídica sob análise, Art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, não conseguiu alcançar os objetivos pretendidos. Somente quando essas contas foram submetidas à regra da correção monetária do balanço é que a questão ficou definitivamente resolvida.



Processo nº : 13838.000123/95-39

12

Arquivo nº : 111.164

Acórdão nº : 103-17 579

Requerente : AGROQUÍMICA RAFARD INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Face todo o exposto, entendo que assiste razão à recorrente quando argui que não atendeu nenhum dispositivo legal, motivo pelo qual não se insurge contra a exigência, como concebida.

No que se refere a apropriação integral da diferença do IPC/BTNF no período-base de 1990 este Conselho já consagrou o entendimento de que as demonstrações financeiras relativas ao período-base em questão devem ser corrigidas utilizando-se o BTN fiscal, atualizado na forma do § 2º do Art. 5º da Lei nº 7.777/89, ou seja, pelo IPC.

Adoto, para efeito da solução da presente questão, o voto proferido pela eminente conselheira Sandra Maria Dias Nunes no Acórdão nº 108-01.123, proferido no sentido de reconhecer que as demonstrações financeiras encerradas em 31 de dezembro de 1990 deveriam ser corrigidas pelo valor da BTNF atualizado com base na variação do IPC.

Naquele voto a ilustre Conselheira fez observar que a correção monetária tem por objetivo expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto de renda de cada período-base. Como a correção monetária seria procedida com base na variação diária do valor do BTN fiscal que por força do § 2º do Art. 5º da Lei nº 7.777/89 seria atualizado mensalmente pelo IPC a adoção desse critério pela Recorrente não poderia ser penalizada.

Ademais, ainda na esteira do voto proferido por aquela ilustre relatora, a correção monetária por expressa determinação legal, deve refletir a desvalorização real da moeda, caso contrário, estaria sendo tributada uma renda fictícia. Isso ocorre quando a empresa possui patrimônio líquido maior que o ativo permanente e demais contas do ativo sujeitas à correção. Nestes casos, se a inflação não é reconhecida plenamente, será apurado menor resultado devedor de correção monetária, dedutível para fins de apuração da base imponible, e, por via de consequência, majorado o tributo.



Processo nº : 13838.000123/95-39

Recurso nº : 111.164

Acórdão nº : 103-17 579

Recorrente : AGROQUÍMICA RAFARD INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

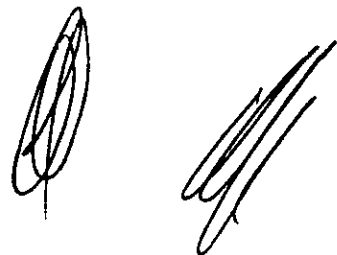
13

Tal procedimento, além de afrontar a melhor doutrina, afronta a garantia constitucional, contida no Art. 150, III, letra "a", que veda a aplicação da legislação que aumente tributo no próprio exercício financeiro em que for publicada.

É certo que modificação de índices, com o objetivo de refletir a efetiva perda de poder aquisitivo da moeda, quando obrigatória a correção monetária das demonstrações financeiras, não deve se subjugar ao princípio da anterioridade porque, como visto, o comando normativo que prevalece é aquele que determina a correção monetária de forma a expressar, **em valores reais**, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto.

Como a alteração sob análise fez desaparecer da apuração da base impositiva parte expressiva da inflação real, majorando a tributação, as novas regras teriam necessariamente que se conformar ao princípio constitucional da anterioridade.

A respeito a ilustre relatora, Sandra Maria Dias Nunes, assim se pronunciou no seu voto: "Ao se utilizar índices de correção inferiores aos outros indicativos mais representativos da perda real do poder aquisitivo da moeda, o procedimento da correção monetária do balanço não só deixa de cumprir um dos seus objetivos, qual seja, possibilitar a atualização da expressão monetária dos bens do ativo sujeitos à correção e das contas do patrimônio líquido, e o reconhecimento do valor da despesa relacionada com o desgaste físico dos bens na atividade fim (depreciação), como também não atende ao seu principal objetivo que é o de identificar e reconhecer, no resultado de cada exercício, o ganho (redução da expressão monetária do valor das obrigações) ou perda (redução da expressão monetária do valor dos ativos monetários) da empresa, face a diminuição do poder de compra da moeda em uma economia inflacionária."



Processo nº : 13838.000123/95-39

14

Recurso nº : 111.164

Acórdão nº : 103-17 579

Recorrente : AGROQUÍMICA RAFARD INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Considerando que o procedimento adotado pela recorrente atendeu a legislação vigente à época, entendo descabida exigência que pretenda penalizar tal procedimento. De se notar, que este tem sido o entendimento consagrado por esta Câmara.

Igual sorte para as exigência reflexas, vez que baseadas nos mesmos fatos já apreciados acima.

Face todo o exposto voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Brasília, 10 de julho de 1996


OTTO CRISTIANO DE OLIVEIRA GLASNER

