



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

Processo nº. : 10070.000832/93-38  
Recurso nº. : 134781  
Matéria : IRPJ - EXS: 1991 e 1992  
Recorrente : COCA-COLA CONCENTRADOS E REFRIGERANTES LTDA  
Recorrida : 6ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I  
Sessão de : 11 DE JUNHO DE 2003  
Acordão : 107-07.173

IRPJ – CORREÇÃO MONETÁRIA – ART. 21 DO DL. 2.065/83 –  
CONTA CORRENTE ENTRE EMPRESAS – CARACTERIZAÇÃO  
COMO MÚTUO – IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO – O mútuo, a  
teor do disposto no artigo 1256 do Código Civil, pressupõe o  
empréstimo de coisas fungíveis, não se caracterizando como tal a  
figura do contrato de conta corrente, mormente quando originado de  
operações mercantis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto  
por COCA-COLA CONCENTRADOS E REFRIGERANTES LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de  
Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso. Fez sustentação  
oral a Drª Lourdes Helena Pinheiro Moreira de Carvalho OAB RJ nº 9.380, nos termos  
do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

JOSE CLÓVIS ALVES  
PRESIDENTE

NATANAEL MARTINS  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 SET 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS  
VALERO, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES  
DOS SANTOS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, NEICYR DE ALMEIDA e CARLOS  
ALBERTO GONÇALVES NUNES.

D

Processo nº : 10070.000832/93-38  
Acórdão nº : 107-07.173

Recurso nº : 134781  
Recorrente : COLA-COLA CONCENTRADOS E REFRIGERANTES LTDA.

## RELATÓRIO

COCA-COLA CONCENTRADOS E REFRIGERANTES LTDA. foi autuada em razão dos seguintes fatos apontados pela autoridade fiscalizadora:

- (i) glosa de custo relativo a bem do ativo permanente deduzido como despesa;
- (ii) correção monetária de bem do ativo permanente contabilizado como despesa;
- (iii) insuficiência de adição ao lucro real – excesso de retirada de administradores; e
- (iv) correção monetária sobre empréstimo entre pessoas ligadas.

Não se conformando com os termos do auto de infração, a contribuinte interpôs tempestiva impugnação que, apreciada pela 6ª Turma da DRF de Julgamento do Rio de Janeiro, de conformidade com o Acórdão nº 1812/02, logrou provimento parcial, tendo sido mantido apenas o ítems relativos a bens do ativo permanente deduzidos como despesas, em parte mantido, o reflexo de insuficiência de correção monetária de bem do ativo permanente, bem como o de correção monetária sobre empréstimo, cujas ementas foram a seguintes:

"DESPESA OPERACIONAL. BEM DO ATIVO PERMANENTE CONTABILIZADO COMO DESPESA – Excluem-se do lançamento a CM dos bens cuja durabilidade se constatou inferior a 12 meses, mantendo a exigência sobre os demais.

CORREÇÃO MONETÁRIA DE BEM DO ATIVO PERMANENTE  
CONTABILIZADO COMO DESPESA – Exclui-se do lançamento a CM dos bens

Processo nº : 10070.000832/93-38  
Acórdão nº : 107-07.173

cuja durabilidade se constatou inferior a 12 meses, mantendo-se a exigência de CM relativa aos demais

CORREÇÃO MONETÁRIA SOBRE EMPRÉSTIMO ENTRE LIGADAS – A existência de conta corrente entre coligadas sujeita o mutuante ou investidor a reconhecer, para efeito de determinação do lucro real, o valor da correção monetária (item 3.1. do PN CST 10/85).

Intimada da decisão administrativa de primeira instância em 17.06.2002, a Recorrente apresentou recurso voluntário (fls. 187/197), tempestivamente e acompanhado do competente comprovante do depósito recursal no montante de 30% do valor consolidado do débito, discordando apenas quanto a matéria correção monetária sobre empréstimos entre ligadas.

Em suas razões recursais, a Recorrente alega, em síntese, que "(...) apelou a decisão recorrida, ao emprestar interpretação extensiva e analógica ao art. 21 do Decreto-Lei nº 2065/83, de molde a assemelhar o contrato de mútuo à conta-corrente mantida entre empresas coligadas, invocando, para tanto, o Parecer Normativo CST nº 23/83m que se arvorou em fonte da obrigação tributária, ao arrepio da doutrina, legislação e jurisprudência". Nesse sentido colaciona julgado emanado da Terceira Câmara deste Egrégio Conselho de Contribuintes.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro NATANAEL MARTINS, Relator.

Do relatório supra-erigido infere-se que a questão ora posta à apreciação desse Egrégio Órgão Colegiado cinge-se, então, à caracterização ou não do contrato de conta corrente firmado entre a Recorrente e sua interligada, o qual se encontra demonstrado pela juntada aos autos de documentos competentes, como contrato de mútuo, do que surgiria a obrigação, nos termos do Decreto-Lei nº 2.065/83, do reconhecimento da correção monetária, calculada ao menos com base na variação da ORTN, na determinação do lucro real.

Nessa vereda, imprescindível faz-se a caracterização tanto do contrato de mútuo quanto do contrato de conta corrente, a fim de que se possa, ou não, indentificá-los.

Desde logo, deve-se ressaltar a importância assegurada aos conceitos e institutos de direito privado na delimitação das incidências tributárias, pois, nos termos do art. 110 do Código Tributário Nacional, se utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências, a lei tributária não poderá alterar seus conteúdos e alcances.

Segundo o Código Civil – art. 1.256 do Código atualmente em vigor e art. 586 do Novo Código – caracteriza-se como mútuo “o empréstimo de coisas fungíveis”, devendo-se esclarecer que são considerados como “fungíveis” os bens móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade.

Orlando Gomes (“Contratos”, Ed. Forense, p. 318 e seguintes) esclarece:

*“O mútuo transfere ao mutuário o domínio da coisa emprestada.”*

(...)

Processo nº : 10070.000832/93-38  
Acórdão nº : 107-07.173

*"O mutuante tem, contra ele, direito de crédito consistente na faculdade de exigir lhe restitua coisa equivalente, e, em se tratando de mútuo feneratício, a de cobrar os juros estipulados."*

Caio Mário da Silva Pereira (Instituições de Direito Civil, Vol. III, 10a Ed., p. 218) assevera:

*"o mútuo ou empréstimo de consumo exige a transferência da propriedade mesma, por não se conciliar a conservação da coisa com a faculdade de consumi-la, sem a qual perderia este empréstimo a sua utilidade econômica."*

A designação do mútuo como empréstimo de consumo retrata com fidelidade seu principal traço distintivo, qual seja, a transferência de propriedade ao mutuário, que se utilizará da coisa mutuada na qualidade de proprietário, cumprindo-lhe o dever de ressarcir o mutuante.

Nesse contexto, é de suma relevância que o mutuário possa dispor do objeto mutuado em seu proveito próprio, ou de quem melhor lhe convier. Portanto, de mútuo não se tratará se a transferência do bem tiver por escopo a satisfação de interesses de quem o transfere.

De outro lado, deve ser ressaltado que, muito embora já se tenha, desde a edição do Código Comercial, referência legislativa expressa ao contrato de conta corrente, a doutrina, ao que parece, tem se ocupado muito mais da conta corrente bancária do que da conta corrente contratual.

Não obstante, da leitura dos autores que trataram do tema, pode-se inferir suas principais características. Entre eles, deve ser citado Fran Martins (*Contratos e Obrigações Comerciais*, Ed. Forense, 14ª Edição, p. 397 e seguintes), que, analisando o contrato de conta corrente, assim se manifestou:

*"(...) é o contrato segundo o qual duas pessoas convencionam fazer remessas recíprocas de valores – sejam bens, títulos ou dinheiro –, anotando os créditos daí resultantes em uma conta para posterior verificação do saldo exigível, mediante balanço (...)"*

Mais adiante, pretendendo distinguir o contrato de conta corrente da conta corrente contábil, prossegue o festejado jurista:

*"Mas, no contrato de conta corrente, se a escrituração é idêntica à conta corrente contábil, há uma especialidade; as remessas se fundem em um todo, não se compensando, formando esse todo uma massa homogênea; só quando, posteriormente, se faz a liquidação dessas remessas (...) é que se verificará o saldo, sabendo-se, então, qual dos correntistas é o credor e qual o devedor (...)"*

*"As remessas de valores, na conta corrente contratual, são mútuas, figurando os remetentes como credores ou devedores, na escrituração, mas só no encerramento se apurando quem, afinal, é o credor e quem o devedor. Ao passo que na conta corrente contábil há um só devedor, que é o cliente em nome de quem a conta foi aberta; esporádica e teoricamente esse devedor poderia, ao encerrar a conta, figurar como credor, se houvesse remetido mais dinheiro a seu crédito do que o montante das dívidas feitas. Na prática isso nunca acontece, pois as partidas de numerários por ele remetidas são, em geral, por conta do seu débito, com a finalidade de cobri-lo."*

*"Mas foi o Decreto nº 2.591, de 07.08.1912, regulando a emissão e circulação dos cheques, que, de maneira mais clara, se expressou a respeito da conta corrente, ressaltando, inclusive, a sua característica principal, que é a exigibilidade do saldo na liquidação da conta, ao dispor, no §1º, que se considera fundo disponível o saldo exigível da conta corrente contratual."*

*"Essa mesma lei, no citado §1º do art. 1º, faz distinção entre a conta corrente contratual, a conta corrente bancária e a abertura de crédito."*

Como principais características do contrato de conta corrente, Fran Martins, com apoio em Carvalho de Mendonça, cita:

*"a) O contrato de conta corrente 'supõe uma série de operações sucessivas e recíprocas entre as partes'. Essas operações não se liquidam imediatamente e sim são anotadas nas contas, como partidas de débito e crédito. Ao final do prazo convencionado, ou no fim de um ano, se não houver período estabelecido, somam-se as partidas de débito e as de crédito, verificando-se o saldo. Esse será o resultado da diferença entre os débitos e os créditos.*

*b) (...)*

Processo nº : 10070.000832/93-38  
Acórdão nº : 107-07.173

c) Durante a vigência da conta corrente não pode um dos correntistas julgar-se credor ou devedor, pois essa averiguação só se obterá no momento do encerramento da conta. As remessas constituem uma massa homogênea cujo resultado só será reconhecido pelas partes ao fazer-se o balanço para a verificação final.

d) As remessas de cada correntista, perdendo a sua individualidade, unificam-se na massa de débitos e de créditos, não podendo, assim, dar causa a ação particular sobre elas, nem ser objeto de execução."

Pontes de Miranda, em seu Tratado de Direito Privado (Ed. BookSeller, § 4.615 e seguintes), ressalta a normatividade do contrato de conta corrente, haja vista que se destina a regular o tratamento a ser conferido a remessas, de diversas origens, efetuadas entre as partes contratantes.

Assim, não teria o contrato de conta corrente o condão de modificar a causa jurídica das remessas individualmente consideradas, ocorrendo, apenas, espécie de paralisação de sua exigibilidade, ao menos até o encerramento da conta.

O Conselho de Contribuintes, em reiterados acórdãos, tem exarado o entendimento de que a conta-corrente e o mútuo são institutos jurídicos distintos, de modo que, casuisticamente, deve ser avaliada a origem das remessas que integram a conta-corrente para que se possa discernir sua real natureza.

Ocorre que, como já se disse, o contrato de conta corrente é, na verdade, contrato normativo, destinado a regular, apenas e tão-somente, o tratamento a ser dado a cada uma das remessas, não interferindo em suas respectivas causas.

Nesse contexto, um contrato de conta corrente poderia, entre suas remessas, conter adiantamentos ou reembolsos de despesas, dívidas ou adiantamentos comerciais, remessas para gestão unificada de caixa e, até mesmo, mútuos, sem que, pelo fato de serem escrituradas em conta corrente se desvinculassem de suas origens.

Processo nº : 10070.000832/93-38  
Acórdão nº : 107-07.173

*In casu, resta comprovado que o contrato de corrente compreende créditos da recorrente com sua coligada, decorrentes de vendas a ela realizadas de produtos de sua fabricação, sendo certo que, como afirma a recorrente, não precisaria ter feito nenhuma espécie de correção monetária, embora o tenha feito em bases mensais, estando a fiscalização, pois, equivocada ao exigir correção monetária em bases diárias, já que de mútuo não se trataria.*

Ora, por tudo que já se disse, tem razão a recorrente ao afirmar que os créditos em questão não se tipificam como operações de mútuo, não sendo cabível, assim, a correção monetária que se pretende.

Corroborando esse entendimento, confira-se a ementa do Acórdão nº 101-80.803, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

*"IRPJ – Negócios de mútuo. A conta-corrente relativa a operações entre coligadas, interligadas, controladoras e controladas, não é, em si mesma, bastante para caracterizar negócio de mútuo. Há que se investigar a natureza jurídica de cada operação objeto do lançamento, separando aquelas que realmente espelhem mútuo."*

A jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes contempla diversos outros precedentes que diferenciam contratos de mútuo de contrato de conta corrente, conforme se denota das seguintes ementas de acórdão, transcritas somente no quanto interessa ao deslinde da questão ora analisada:

*"IRPJ/DECORRÊNCIAS - EXERCÍCIOS DE 1989/1991 - MÚTUO DESQUALIFICADO - SUPRIMENTOS NÃO COMPROVADOS - A existência da conta corrente, por si só, não caracteriza mutuo. (...)"*  
(Primeiro Conselho - Terceira Câmara - Recurso nº 113824 - Processo nº 10875.002284/96-59 - Data da Sessão: 15/10/97 00:00:00 - Relator: Cândido Rodrigues Neuber - Acórdão nº 103-18960)

*"IRPJ - EXERCÍCIO DE 1989 - VARIAÇÃO MONETÁRIA - MÚTUO - TRD - O conta-corrente por si só, e independentemente de maiores averiguações, não é elemento hábil a gerar a necessidade do reconhecimento da receita de correção monetária prevista no artigo 21 do Decreto-Lei nº 2.065/83."*

Processo nº : 10070.000832/93-38  
Acórdão nº : 107-07.173

(Primeiro Conselho - Terceira Câmara - Recurso nº 109476 - Processo nº 13706.001360/91-52 - Data da Sessão: 26/02/97 00:00:00 - Relator: Victor Luís de Salles Freire - Acórdão nº 103-18375 - DOU 22/05/97)

"(...).

*CONTA-CORRENTE ENTRE EMPRESAS COLIGADAS - NEGÓCIO DE MÚTUO - DESCARACTERIZAÇÃO - O art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 apenas abrange os negócios de mútuo tal como definido no Código Civil, instituto que não se confunde com o conta corrente, com a prestação de serviços, nem alcança toda e qualquer movimentação financeira que acuse débito ou crédito."*

(Primeiro Conselho - Terceira Câmara - Recurso nº 115811 - Processo nº 13805.002597/94-11 - Data da Sessão: 15/07/98 00:00:00 - Relator: Sandra Maria Dias Nunes - Acórdão nº 103-19516)

Esta mesma Colenda Câmara já manifestou seu entendimento de modo favorável à tese exposta pelo contribuinte, consoante se depreende da ementa de acórdão a seguir reproduzida parcialmente:

"(...).

*IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA - MÚTUO ENTRE EMPRESAS LIGADAS - O artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, apenas alcança os negócios de mútuo, tal como definido no Código Civil, instituto que não se confunde com a movimentação financeira de débito e crédito realizada em conta-corrente.*

*Recurso provido.*"

(Primeiro Conselho - Sétima Câmara - Recurso nº 109585 - Processo nº 10880.090323/92-18 - Data da Sessão: 09/12/97 00:00:00 - Relator: Paulo Roberto Cortez - Acórdão nº 107-04619 )

Pelo exposto, nos limites do pedido dirigido a este Colegiado, dou provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 11 de junho de 2003.

*Natanael Martins*  
NATANAEL MARTINS

