

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10168/007.345/90-29

SESSÃO DE 05 DE JULHO DE 1994

ACORDAO Nº 101-86.769

RECURSO Nº: 105.547 - I.R.P.J. - EXS. DE 1987 E 1988

RECORRENTE: EXPRESSO BRASILIA LTDA.

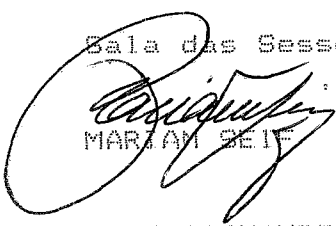
RECORRIDA: D.R.F. EM BRASILIA (DF)

NEGOCIOS DE MUTUO - ADIANTAMENTO PARA AUMENTO DE CAPITAL - Excluem-se do conceito de mútuo, para os efeitos do artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, os adiantamentos para aumento de capital social da beneficiária, desde que a destinação seja irrevogável e a capitalização se processe, obrigatoriamente, por ocasião da primeira AGE ou alteração contratual posterior ao adiantamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EXPRESSO BRASILIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira 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.

Sala das Sessões (DF), 05 de julho de 1994


MARIAM SEIF

FRESIDENTE E RELATURA


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM
SESSÃO DE:

19 AGO 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Jezer de Oliveira Cândido, Francisco de Assis Miranda, Kazuki Shiobara, Raul Pimentel, Roberto William Gonçalves e Sebastião Rodrigues Cabral. Ausente justificadamente o Conselheiro Celso Alves Feitosa.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº 10168/007.345/90-29

RECURSO Nº: 105.547 - I.R.P.J. - EXS. DE 1987 E 1988

ACORDÃO Nº: 105-86.769

RECORRENTE: EXPRESSO BRASÍLIA LTDA.

RECORRIDA: D.R.F. DE BRASÍLIA (DF)

R E L A T Ó R I O

EXPRESSO BRASÍLIA LTDA., empresa qualificada nos autos, recorre a este Conselho da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Brasília (DF), que julgou procedente a exigência fiscal formalizada no Auto de Infração de fls. 01/03.

O crédito tributário refere-se ao Imposto de Renda - Pessoa Jurídica dos exercícios de 1987 e 1988, e decorreu da apuração das infrações assim descritas na peça vestibular:

"1. OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS

Deixou de reconhecer como receitas financeiras, nos anos-base de 1986 e 1987, os valores tributáveis de Cz\$ 1.408.437,22 e Cz\$ 39.474.227,27 correspondente a correção monetária, em virtude de empréstimos concedidos à empresa ligada, Transportadora Wadel Ltda., conta 1200, utilizados como aumento de capital, porém em desacordo com a legislação fiscal ...

2. DESPESAS NÃO COMPROVADAS

Glosa de despesas operacionais, tendo em vista a não comprovação por parte da empresa fiscalizada, com documentação hábil e idônea, das despesas escrituradas no ano-base de 1987, exercício financeiro de 1988, no valor de Cz\$ 7.754,00 ...".

Irresignada, a contribuinte ingressou, tempestivamente, com a impugnação de fls. 98/104, alegando, em síntese, que:

- a C.S.T., interpretando a razão de ser do Decreto-lei nº 2.065/83, através dos Pareceres Normativos nºs

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10168/007.345/90-29

ACORDÃO Nº 101-86.769

17/84 e 10/85, com muita propriedade e lógica, explicitou que quando os recursos forem destinados irrevogavelmente para aumento de capital da empresa tomadora dos recursos, a investidora ficaria a salvo da obrigação prevista no mencionado diploma legal;

- referidos atos não deixam dúvidas de que a capitalização é uma opção e o não reconhecimento da correção monetária como receita é um direito em face da opção, uma vez que o fisco não é prejudicado em razão dessa opção, dados os reflexos que a capitalização produz;

- o subitem 2.2 do PN CST 10/85 não deixa dúvida de que quando os recursos se destinarem a aumento de capital da tomadora e este se concretizar, a empresa investidora não ficará sujeita ao reconhecimento da receita financeira, denotando, assim, que o que verdadeiramente importa é a efetividade do aumento de capital da tomadora no prazo fixado nos atos administrativos;

- portanto, o contrato de comprometimento exigido pelo fisco, perde a sua relevância quando a capitalização é feita de forma definitiva, inclusive com arquivamento do respectivo instrumento contratual no Registro de Comércio, no prazo de tolerância, fato este constatado e reconhecido pelos próprios autuantes na descrição da irregularidade consubstanciada no auto de infração lavrado.

Pautada nessas alegações, a impugnante conclui que os dignos Auditores cometeram lamentável equívoco ao procederem o lançamento do IRPJ ora impugnado, equivocando-se, ainda mais no lançamento do Imposto de Renda na Fonte, na medida em que a suposta omissão de correção monetária, mesmo que viesse a ser mantida, não ensejaria a presunção de distribuição de lucros aos sócios passível de tributação nos termos do artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83.

Ao final, postula o cancelamento do lançamento fiscal relativo ao primeiro item da autuação, destacando que deixa de impugnar a glosa de despesas procedida em razão do insignificante valor do crédito tributário dela resultante.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10168/007.345/90-29

ACORDÃO Nº 101-86.769

Em informação fiscal às fls. 107/109, o autor do feito refuta as razões da defesa apresentadas e propugna pela manutenção integral do lançamento.

A autoridade de primeira instância acolheu a proposta fiscal e julgou procedente o lançamento, nos termos da decisão de fls. 111/114, com base nos fundamentos sintetizados na seguinte ementa:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURIDICA
RECEITAS NAO TRIBUTADAS (Ajuste do lucro do exercício). Correção monetária não oferecida à tributação.

Não é exigível a observância ao disposto no art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 à pessoa jurídica que fizer adiantamento de recursos financeiros, sem remuneração, para sociedade coligada, interligada ou controlada, desde que: 1) o adiantamento se destine, especifica e irrevogavelmente, ao aumento do capital social da beneficiária; e, 2) a capitalização se processe, obrigatoriamente, por ocasião da primeira AGE ou alteração contratual posterior ao adiantamento ou, no máximo, até 120 dias contados do encerramento do período-base da sociedade tomadora dos recursos.

Impugnação indeferida."

Dessa decisão a contribuinte foi cientificada em 23/03/93 e, ainda inconformada, interpôs em 22/04/93 o recurso voluntário de fls. 119/125, postulando a sua reforma e consequente cancelamento do auto de infração, no que pertine a autuação da correção monetária sobre adiantamentos para aumento de capital de empresa ligada.

Em suas razões do apelo, a recorrente, em preliminar ao mérito, suscita nulidade da decisão "a quo", por ter sido proferida com inobservância dos ditames do Decreto nº 70.235/72, na medida em que não enfrentou os argumentos apresentados na peça impugnatória. No mérito, sintetiza assim as razões de seu inconformismo:



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10168/007.345/90-29

ACORDÃO Nº 101-86.769

"I - não restou provado, por sequer ter sido investigado, que as operações registradas em contas correntes tinham natureza de mútuo;

Não se pode atribuir a um simples contrato escrito, do qual sequer se exige maiores formalidades, inclusive as cartoriais, importância maior do que os fatos escriturados, documentados e registrados em Junta Comercial;

O acessório jamais se sobrepõe ao principal, senão chegaríamos ao ridículo de acatar a hipótese de um contribuinte que tenha formalizado contrato nos moldes exigidos pelo julgador de 1ª instância, porém sem registro em cartório, o que nem aquele julgador exigiu, e praticado todos os atos contábeis e societários, inclusive registro em Junta Comercial, materializado o adiantamento para futuro aumento de capital, e a própria capitalização, dentro dos prazos prescritos no Parecer Normativo, vindo, posteriormente, a ter extraviado dito contrato, estaria obrigado a reconhecer a variação monetária ativa na forma do artigo 21 do DL 2.065/83.

Ter esse entendimento é repudiar todo e qualquer senso de lógica e justiça, é crer no absurdo.

II - O Parecer Normativo nº 17/84, invocado para dar sustentação legal à autuação, não exige contrato específico, e, tampouco, cláusula específica e expressa de irrevogabilidade;

III - a própria exigência de contrato formal, constante do referido Parecer, é extravagante e ilegal, por ir além da Lei, e contraditando-se com os Pareceres Normativos 23/83 e 10/85, que consideram irrelevante a existência de contrato;

IV - os procedimentos adotados pela recorrente não alcançaram resultados diversos dos que os perseguidos pelo Parecer Normativo 17/84, tendo cumprido os prazos ali determinados, e na forma estabelecida em contrato prévio;



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10168/007.345/90-29

ACORDÃO Nº 101-86.769

V - a decisão recorrida não apresentou razão objetiva e séria para justificar a não aceitação do citado contrato;

VI - foram utilizados índices de atualização inaplicáveis à matéria".

E o relatório.

V O T O

Conselheira MARIAM SEIF, Relatora

O recurso é tempestivo e assente em lei. Dele, portanto, conheço.

Não obstante a preliminar de nulidade da decisão "a quo" arguida pela recorrente, passarei, desde logo, ao exame do mérito, posto que: a) de um lado, os diversos litígios versando sobre a matéria "sub judice", julgados neste Conselho, militam em favor da recorrente, os quais exercerão, seguramente, grande influência na apreciação do presente caso; b) de outro lado, o artigo 249, 2º, do Código de Processo Civil, determina que, quando se puder decidir do mérito a favor da parte a quem aproveite a declaração de nulidade, esta não será declarada.

Como vimos do relatório, o crédito tributário em litígio decorre da acusação fiscal de omissão de receitas de variação monetária incidente sobre empréstimos concedidos pela recorrente à empresa ligada (Transportadora Wadel Ltda.), utilizados em aumento de capital da tomadora dos recursos, porém em desacordo com a legislação fiscal, já que não existia o compromisso formal de que os recursos destinavam-se específica e irrevogavelmente ao aumento efetivado.

Em suas peças de defesa, a recorrente insurge-se contra a exigência sob o argumento de que os valores transferidos à mutuária foram integralmente incorporados ao capital desta

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10168/007.345/90-29

ACORDAO Nº 101-86.769

Última, dentro do prazo fixado em atos administrativos, cujos respectivos contratos foram, inclusive levados à registro na Junta Comercial, fato que, de acordo com entendimento da própria administração fazendária, exarados no Parecer Normativo CST 17/84, alterado pela Instrução SRF 127/88, excluiria a incidência contida no artigo 21 do Decreto-lei nº 1.065/83, fundamentador da exigência.

A solução do presente litígio vincula-se, pois, à correta interpretação do conceito de mútuo referido no citado artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, no que concerne a sua definição, conceito e alcance.

O mútuo é definido no artigo 1.256 do Código Civil como sendo o empréstimo de coisas fungíveis, sendo que o mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisas do mesmo gênero, qualidade e quantidade. Ressalta da definição legal que o mutuário recebe o bem ou o dinheiro e os emprega como lhe aprouver, dentro do que ficou estipulado. O importante é que restitua um bem do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

Feitas essas breves considerações acerca do instituto do mútuo, convém relembrarmos o que dispõem o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 e atos normativos que versam sobre o tratamento tributário dos negócios de mútuo, **in verbis**:

"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."

Já a Instrução Normativa SRF nº 127, de 08/09/88, que alterou, em parte, a orientação expressa no Parecer Normativo CST nº 17/84, declara que:

"1. Os adiantamentos de recursos financeiros, sem remuneração ou com remuneração inferior às taxas de mercado, feitos por uma pessoa jurídica à sociedade

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10168/007.345/90-29

ACORDÃO Nº 101-86.769

coligada, interligada ou controlada, não configuram operação de mútuo, sujeita à observância do disposto no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, desde que:

a) entre a prestadora e a beneficiária haja comprometimento, contratual e irrevogável, de que tais recursos se destinem a futuro aumento de capital; e

b) o aumento de capital seja efetuado por ocasião da primeira Assembleia Geral Extraordinária ou alteração contratual, conforme o caso, que se realizar após o ingresso dos recursos na sociedade tomadora."

No presente caso inexistiu o comprometimento a que alude a letra "a" acima, vez que, em grande parte do período fiscalizado, os recursos eram movimentados através de conta-corrente, de simples expressão contábil, onde se registravam os respectivos débitos e créditos da recorrente. Mesmo após o contrato firmado entre as partes, datado de 05/06/87, os recursos continuaram a ser movimentados nas mesmas contas-correntes; por outro lado, não foi pactuada expressamente, no referido contrato, cláusula relativa a irrevogabilidade da destinação dos recursos, ou seja, para aumento de capital.

Não obstante à ausência do mencionado compromisso, em caráter formal, os lançamentos procedidos na aludida conta-corrente evidenciam, de modo incontestado, que, periodicamente, parte dos débitos da mutuária eram convertidos em aumento de capital, em favor da mutuante, ou seja, a mutuante passou a receber os créditos que detinha junto à mutuária em quotas representativas do capital da tomadora dos recursos, aumentando, consideravelmente a participação societária de detinha junto a mesma.

E mais que isso, obedeceu rigorosamente o prazo estabelecido na citada Instrução Normativa, qual seja, primeira alteração contratual ocorrida após o ingresso dos recursos, tendo, inclusive, registrado os competentes instrumentos de alteração na Junta Comercial.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº 10168/007.345/90-29

ACORDÃO Nº 101-86.769

A meu ver, este fato, por si só, é bastante para descaracterizar o instituto do mútuo, conforme conceituado no artigo 1.256 do Código Civil, tendo em vista que a restituição da coisa mutuada não obedeceu ao pressuposto fundamental desse tipo de contrato, isto é, "mesmo gênero, qualidade e quantidade", posto que, ao invés do "dinheiro" que emprestou, a mutuante recebeu "quotas do capital social da mutuária", que, juridicamente, são coisas totalmente distintas.

Ademais, não se pode olvidar da determinação contida nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, no sentido de que:

"Art. 109 - Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

Portanto, tendo o legislador tributário tomado por empréstimo mútuo, típico do Direito Privado, para estabelecer a norma de incidência de que trata o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, caberá ao intérprete respeitar, estritamente, o modo de ser desse instituto, sob pena de violar a restrição constante dos artigos 109 e 110 supratranscritos.

Nem se argumenta que tal entendimento amplia o alcance da orientação emanada dos atos administrativos retromencionados, pois nos termos em que foram redigidos, depreende-se que a exigência do compromisso contratual só tem lugar nos casos em que os créditos estiverem em aberto por ocasião da apuração fiscal. Na hipótese dos autos, entretanto, a totalidade dos recursos objeto dos empréstimos já haviam sido incorporados no patrimônio da sociedade tomadora, através de sucessivos aumentos de capital, o que impossibilitaria, irremediavelmente, a resti-

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº 10168/007.345/90-29

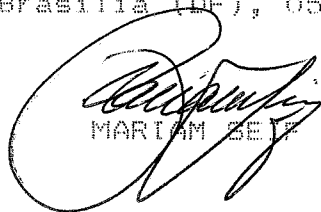
ACORDAO Nº 101-86.769

luição dos valores repassados em coisa do mesmo gênero, quantidade e qualidade, condições básicas para o enquadramento da operação no conceito de mútuo a que se refere o artigo 1.256 do Código Civil Brasileiro.

Finalmente, adoto os fundamentos consubstanciados nos Acórdãos ngs 103-9.264/89 e 101-77.901/88, como se aqui transcritos fossem, para respaldar as conclusões ora expostas.

Por todo o exposto, e por tudo o mais que dos autos consta, dou provimento ao recurso.

Brasília (DF), 05 de julho de 1994



MARIAM ZEIF - RELATORA