



MINISTÉRIO DA FAZENDA

acas

Sessão de 08 janeiro de 1991

ACORDÃO N.º 103-10.976

Recurso n.º 95.809 - IRPJ - EXS: DE 1985 e 1986

Recorrente PRODUTOS DE PESCA DO PARÁ S/A

Recorrido DRF em BELÉM - PA

IRPJ - ART. 21 DO DL 2.065/83 - NEGÓCIOS DE MÚ-
TUO: EXTENSÃO E PROFUNDIDADE - FORMA E CONTEÚDO
 O conceito de mutuo é legal (Código Civil, art. 1.256; CTN, arts. 109 e 110), não comportando interpretações extensivas, para abranger figuras contratuais distintas. A forma pode variar, porém o conteúdo não, pena de desfiguramento de instituto secular do direito.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PRODUTOS DE PESCA DO PARÁ S/A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 08 de janeiro de 1991

MARCIO MACHADO CALDEIRA

PRESIDENTE

DICLEE DE ASSUNÇÃO

RELATOR

VISTO EM ZAINITO HOLANDA BRAGA
 SESSÃO DE 14 MAR 1991

PROCURADOR DA FAZENDA
 NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA, CARLOS EMANUEL DOS SANTOS PAIVA (Suplente), VICTOR LUIZ DE SALLES FREIRE e BRAZ JANUÁRIO PINTO. AUSENTES

POR MOTIVO JUSTIFICADO OS CONSELHEIROS FRANCISCO DE PAULA SCHETTINI
E LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Recurso nº 95.809

Acórdão nº 103-10.976

Recorrente: PRODUTOS DE PESCA DO PARÁ S/A.

R E L A T Ó R I O

Trata-se de processo que retorna à essa Câmara em virtude de diligência solicitada através da resolução nº 1037, de 24.04.90 (fls. 45/50), baixada nos seguintes termos:

"... determinar a baixa do processo à repartição de origem, para as seguintes providências:

- 1 - Seja a empresa intimada a juntar ao processo, por cópias legíveis, toda a documentação (instrumentos contratuais, etc.) comercial e contábil (registros, contas-correntes, etc.) relativamente a tal contrato, fazendo os demonstrativos pertinentes das movimentações e apropriações acontecidas.
- 2 - Pronuncie-se a autoridade sobre a idoneidade de tais documentos instrumentos bem como a sua conformidade com a escrita da contribuinte.

Inicialmente, o processo foi assim relatado (fls. 46/49), verbis:

"O processo encontra-se suficientemente bem relatado nos seguintes termos (fls. 23/26):

"A empresa acima identificada sofreu ação fiscal referente aos exercícios de 1985 e 1986, anos-base de 1984 e 1985, respectivamente, durante a qual foi detectada a não apropriação, nos resultados dos exercícios, das receitas financeiras decorrentes de correção monetária, de negócio de mútuo entre a firma em epígrafe e empresa interligada, infringindo assim o § 1º do art. 157 e inciso I do art. 254 do RIR/80, o que serviu de base para o Auto de Infração de fls. 02 a 05, no valor de Cz\$. 8.240.485,69 de IRPJ e tributação reflexa do IRRF Cz\$ 5.858.397,68.

2. Regularmente intimada em 29.02.88 a recolher ou impugnar a exigência no prazo de 30 dias, a mesma optou por apresentar a impugnação o que fez em 29.03.88, conforme documento fls. 07 a 14, apresentando suas alegações de defesa o que consistem no seguinte:

- que a mesma possui projeto aprovado pela SU



DAM e SUDEPE, possuindo parque industria ra processamento de pescado, arrendamento embarcações pesqueiras, compra, indústria ção e comercialização de peixes e crustá, contribuindo com entradas de divisas no I através de exportação, com isenção do IR, e ICM.

- por gozar de todas as isenções previstas lei, é que ficou surpreendida com a autuaç. sob alegação de omissão de receita financeir pela não apropriação no resultado do exercí cio de correção monetária, caracterizando re- dução do lucro líquido, o que considera inde- vido e ilegal, tendo em vista que os direitos de crédito do contribuinte decorre de negó- cios de mútuo entre a firma e a interligada ;

- menciona a fundamentação utilizada pelo fis co, § 1º do art. 157 e inciso I do art. 254 do RIR/80, onde o art. 157 determina o dever de escriturar com observância das leis comer- ciais e fiscais, no § 1º completa: a escritu- ração deverá abranger todas as operações do contribuinte, o inciso I do art. 254 determi- na que deverão ser incluídas as contraparti- das das variações monetárias em função da ta xa de câmbio ou de índices ou de coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual dos direitos de crédito do contribuinte, as- sim como os ganhos cambiais e monetários rea- lizados no pagamento de obrigações;

- frisa, portanto, que a fundamentação não pode prosperar porque as empresas pertencem ao mesmo grupo econômico, são coligadas, cujo o objetivo principal é a captura, conservação , beneficiamento e industrialização de pescado em geral destinados à exportação e consumo in terno.

- alega, também, que a dificuldade financeira que passaram as empresas de pesca de um modo geral, obrigou muitas delas a paralisarem suas atividades e assim com a finalidade de redu- zir os custos, o grupo decidiu fechar tempora riamente a fábrica autuada e centralizou seus negócios na fábrica da Belém Pesca.

- para que este tipo de negócio tivesse cunho legal as empresas Produtos de Pesca do Pará e Belém Pesca S/A, firmaram um contrato parti- cular de exploração conjunta, financiamento , armação e administração de embarcações pes- queiras, processamento e prestação de servi- ços, no qual consta que a autuada Produtos de pesca do Pará compromete-se a financiar a ope- ração das embarcações de propriedade da Belém Pesca, sem cobrança de qualquer juros, taxa, encargos ou correção; do resultado da pesca - ria 50% para a Belém Pesca e 50% à Produtos de Pesca do Pará como pagamento pelo custo de

Acórdão nº 103-10.976

importâncias entregues à Belém Pesca.

- que esta operação está escriturada nas duas contabilidades.

- alega, que a auditora concluiu que a autuada estava exercendo atividades de banco ou financeira e não de comércio e que pensou erroneamente, pois a mesma possui objetivos de comércio, sendo tradicional da empresa no ramo de pesca e exportadora, pertencendo a classe de comerciante e não dos banqueiros.

- que houve exagero por parte da auditora ao enquadrá-la como financeira a partir da assinatura do referido contrato, pois não incide quaisquer taxa, juros, despesas e correção.

- não entende a impugnante a autuação pelos arts. 157 e 254 do RIR/80 porque compete primitivamente à autoridade administrativa constituir o crédito pelo lançamento, verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, identificar o sujeito passivo e aplicar a penalidade. No caso em questão a aplicação fiscal é indevida, de vez que os adiantamentos das importâncias destinadas ao custeio da armação dos barcos, não incluiu qualquer ganho de capital, não podendo ser conseguinte serem computados variações monetárias em resultados inexistentes.

- assim entende que não houve ocorrência do fato gerador a teor do art. 114 do CTN, por não excercer, a autuada, atividade bancária ou financeira, assim sendo, considera a autuação improcedente, injusta, arbitrária e ilegal, não procedendo a omissão de receita sobre receita que nunca existiu.

- conclui considerando que o Auto de Infração ora contestado é nulo por lhe faltar substâncias básicas e legais na forma do que estabelece o Processo Administrativo e que a exigência do recolhimento da quantia de Cz\$. 88.240.485,69 não ter amparo na legislação vigente. Assim requer que seja o Auto de Infração considerado insubsistente.

3. O fiscal autuante em sua informação às fls. 18, após o exame da peça impugnatória relata o seguinte:

- que a impugnante, nos itens 1.1, 1.2 e 1.3, limita-se a descrever a atividade operacional da empresa, bem como os benefícios fiscais que a mesma goza e que tais argumentos não descaracterizam a irregularidade imputada, pois é irrelevante o fato de sua atividade principal ser a piscicultura, visto a inexistência de dispositivo legal que exclua a tributação do Imposto de Renda de receitas financeiras, por

Acórdão nº 103-10.976

não decorrerem do giro normal da empresa: que o incentivo fiscal que goza na área do Imposto de Renda está vinculado a obrigatoriedade de capitalização do valor que deixar de ser pago. Não há motivos para que as empresas protegidas por benefícios fiscais, se considerem fora do alcance da legislação tributária vigente para as demais empresas. A União abdica de parcela de sua arrecadação para que a própria iniciativa privada a transforme em mais investimentos produtivos.

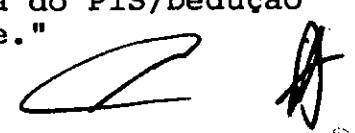
- nos itens 2.4 a defendente questiona a validade do enquadramento legal citado no Auto de Infração, entendendo que o inciso I do art. 254 do RIR/80 não se aplica a firma coligada. Concorda a autuante que poderia reforçar a fundamentação legal combinada com o art. 21 do Decreto-lei 2.065/83, assim por serem coligadas a mutuante estava legalmente obrigada a reconhecer na determinação do lucro real no mínimo o valor correspondente a correção monetária calculada de acordo com a variação da OTN (tipo reajustável), nos negócios de mútuo entre pessoas jurídicas coligadas, controladora e controlada.

- ressalta que os negócios de mútuo realizado entre empresas coligadas, não se aplica a presunção de distribuição disfarçada de lucro.

- entende a impugnante que só os bancos estão obrigados a computar os resultados oriundos de operações financeiras, contudo em nenhum trecho dos termos que compõem o Auto de Infração a fiscalização descaracteriza a atividade principal da firma como sendo comercialização e industrialização do peixe, porém afirmamos que não só o resultado da atividade principal da empresa deve ser computado, § 1º do art. 157 do RIR/80 prevê; "a escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional", caso contrário as receitas obtidas pelas empresas em transações diferentes de sua atividade principal não seriam tributadas pelo Imposto de Renda.

- o PN CST nº 23/83 expressa o entendimento que o art. 21 do DL nº 2065/83 se refere a empréstimos concedidos sem remuneração, daí porque a exigência legal se limita à tributação da correção monetária segundo os índices oficiais, com isto falece o argumento de que não houve ganho efetivo de capital.

- assim a fiscal informante manifesta-se favorável a manutenção total do critério tributário consubstanciado no Auto de Infração IRPJ, bem como da tributação reflexa do PIS/Dedução IR e Imposto de Renda na Fonte."



Acórdão nº 103-10.976

Houve interposição de recurso, onde a empresa procura reforçar seus argumentos à luz dos fundamentos da decisão recorrida.

Em síntese, este o relatório preliminar."

Em cumprimento da diligência às fls. 45/50 foi anexado ao processo, pela contribuinte (fls. 52/73) cópia do contrato particular firmado entre Produtos de Pesca do Pará S/A e Belém Pesca S/A, para exploração conjunta, financiamento armação e administração de embarcações pesqueiras, bem como cópia da escrituração de Belém Pesca S/A, referente ao movimento em conta corrente mantido com Produtos de Pesca do Pará S/A, decorrente do referido contrato; apresentou ainda quadro demonstrativo das mesmas operações registradas pela recorrente.

A autoridade competente pronunciou-se afirmativamente (fls. 53) sobre a idoneidade dos documentos, bem como a sua conformidade com a escrituração.

Este, em síntese, o relatório.

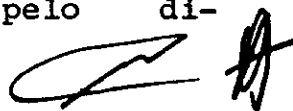
V O T O

Conselheiro DÍCLER DE ASSUNÇÃO, Relator:

O recurso é tempestivo (fls. 30/43), devendo, portanto, ser conhecido.

A solução deste litígio prende-se fundamentalmente na interpretação - definição da extensão e profundidade - do conceito de "negócio de mútuo", referido no art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065/83, que obriga o reconhecimento, no mínimo, de parcela da correção monetária dos valores objetos de contrato de mútuo entre pessoas jurídicas.

Para se determinar o alcance material da regra supra mencionada, deve-se considerar o mútuo propriamente dito, haja vista que se trata de instituto consagrado pelos direitos comercial e civil, e, por empréstimo (de acordo com o permissivo do art. 109 do Código Tributário Nacional), usado pelo di-



Acórdão nº 103-10.976

reito tributário.

Sobre a origem, conceito e abrangência do mútuo, peço venia para transcrever trechos do brilhante voto do Conselheiro e ex-Presidente desta nossa Câmara, Dr. ANTONIO DA SILVA CABRAL, ao liderar votação unânime, na condição de relator sorteado, constante do acórdão nº 103-09.241, de 10.07.89, verbis:

"I - ORIGEM DO INSTITUTO DO MÚTUO NO DIREITO ROMA NO.

O mútuo é um dos institutos mais antigos da humanidade. Há autores como, por exemplo, EL MOKTAR BEY (De la Symbioti que dans les Leasing et Crédit-Bail Mobiliers, Dalloz, 1970) que analisam a matéria do empréstimo entre os babilônios. Para o caso, basta partir do direito romano, lembrando o célebre trecho das Institutas, 3, 14, que foi repetido com maior extensão no Digesto, XII, 1, 2 pr. § 2º, definindo o mútuo como a entrega de coisas que se determinam pelo peso, número e medida:

"Mutui autem datio in iis rebus consistit quae ponderere, numere mensurave constant..."

Ainda no Digesto, encontra-se um trecho do jurisconsulto Paulo (D. XII, 1, fr. 2 pr.), no qual ele diz que "damos em mútuo não para recuperar a mesma coisa específica que demos (se assim fora, tratar-se-ia de comodato ou de depósito), mas do mesmo gênero, pois se fosse de gênero diverso, por exemplo, se recebêssemos vinho ao invés de trigo, não seria mútuo". No original:

"Mutuum damus recepturi non eandem speciem, quam dedimus (alioquin commodatum erit, aut depositum): sed idem genus: nam si aliud genus, velut, ut pro tritico vinum recipiamus."

Entre os romanos havia o empréstimo de dinheiro, que se submetia ao sistema do simbolismo da pesagem numa balança (per aes et libram) e entre o mutuante e o mutuário se estabelecia o que eles chamavam de nexum, que era diferente do instituto do vinculum juris, que só posteriormente apareceu numa época mais evoluída, em virtude do qual ficava estabelecido que se o devedor não devolvesse a coisa emprestada ficaria sujeito à execução pelo sistema da manus injectio, pois desde logo se considerava certa e líquida a dívida.

O empréstimo que se fazia sem essas formalidades era conhecido como mutuum, talvez derivado do grego moitos, que significava "troca" (conf. FLORENCIO I. SEBASTIAN YARZA, Diccionario Griego-Español, que atribuiu esta palavra à influência do povo da Sicília).

Ao se reportar à origem romano do mútuo, acentuou,

Acórdão nº 103-10.976

ainda, PONTES DE MIRANDA (Tratado de Direito Privado, vol. XLII, pág. 6):

"Cumpre advertir-se que a entrega material já não era exigida a rigor. Nem pelo próprio mutuante. Podia ser, por exemplo, certo devedor (ULPIANO, L. 15, D., de rebus creditis si certum petetur et de condictione, 12, 1). Admitiu-se mesmo o mútuo se o outorgante e o outorgado pactavam que o mútuo se constituísse com o que o outorgado deveria por outra causa (e. g., contrato de compra-e-venda). A respeito, atente-se na interpolação da L. 1, § 34, pr., D. mandati vel contra, 17, 1. Outrossim, havia mútuo se A entregava a B o bem, para que o vendesse e ficasse com o preço, em contrato de mútuo (ULPIANO, L. 11, pr., D., de rebus creditis si certum, petetur et de condictione, 12, 1)."

Por fim, cabe lembrar que o mutuante tinha a seu favor as ações nascidas da stipulatio certi: a actio certae creditae pecuniae, se o que se emprestou fora dinheiro, e condictio triticaria se o que emprestou fora outra bem fungível.

II - CONCEITO DE MÚTUO, NO DIREITO PÁTRIO

O mútuo é espécie do negócio jurídico denominado EMPRÉSTIMO. Sob a denominação de empréstimo compreendem-se os contratos de MÚTUO e COMODATO, como espécies de empréstimo de uso e empréstimo de consumo que têm em comum o fato de envolverem a entrega de um objeto para ser utilizado e restituído.

O mútuo é definido no art. 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, na mesma linha, por tanto, do direito romano. O art. 247 do Código Comercial define este instituto como o empréstimo mercantil, quando a coisa emprestada pode ser considerada gênero comercial, ou destinada a uso comercial, e pelo menos o mutuário é comerciante.

É chamado de contrato real, pois só se realiza quando a entrega da coisa for efetuada. Pode ser do tipo gratuito ou oneroso. Em direito civil o mútuo se tem sempre como gratuito, desde que não sejam estipulados juros. Em qualquer hipótese, porém, se o mutuante não restitui, no tempo aprazado, a coisa mutuada, incorre em mora e fica adstrito ao pagamento de juros moratórios.

O objeto do mútuo é coisa fungível, e não apenas o dinheiro. Por este particular é que o mútuo se distingue do comodato. Neste, a coisa entregue pode ser fungível, mas há obrigação de se restituir a mesma coisa, na sua identidade, enquanto que uma coisa não fungível pode ser objeto de comodato, mas nunca essa coisa poderá ser objeto de mú

mútuo. Dar coisa não-fungível para receber outra é permuta. Além do mais, no mútuo, se transfere a "propriedade" do bem e não meramente sua "posse".

O empréstimo pode ser em dinheiro ou em bens. Primitivamente, este segundo era mais usado. Conforme acentou PONTES DE MIRANDA (op. cit., pág. 5):

"O empréstimo de dinheiro vem, hoje, no primeiro plano; porém não foi sempre assim. Já o era na vida romana, tal como a conhecemos através do direito romano. Antes, havia o empréstimo de produtos naturais, o que ressaltava nos papíros que correspondem ao Egito do tempo dos reis Ptolomeus. A evolução foi para o empréstimo de dinheiro. Depois, para as múltiplas espécies de negócios jurídicos de crédito."

No estágio atual do direito civil há três momentos a serem obedecidos, no contrato de mútuo:

- a) o contrato de empréstimo;
- b) o acordo de transferência;
- c) a tradição da coisa.

A finalidade do mútuo pode ser diversificada. Conforme lembrou PONTES DE MIRANDA (op. cit. pág.9):

"O mútuo pode ser finalidade, escopo, que resulta de alguma cláusula, ou de lei. Por exemplo: A dá em mútuo a B, para que pague o que deve a C, ou para que acabe a construção do edifício (pode ser, até, que A tenha pré-contrato para a compra de andar, ou de apartamento), ou para que B compre uma casa ou um escritório. Para que nasça a B o dever de aplicação, é preciso que haja cláusula ou pacto expresso. Fora daí, a aplicação do bem fungível é simples motivo."

III - NATUREZA DO CONTRATO DE MÚTUO

O mútuo tem um sentido econômico e um fim jurídico, conforme disse PONTES DE MIRANDA (op. cit., pág. 17):

"Em seu sentido econômico e em seu fim jurídico, o mútuo opera a transferência de propriedade do bem fungível, quer tenha o mutuante, ou não, direito a juros (percentagem ou outra quantidade que corresponda ao aproveitamento temporário pelo mutuário). Tanto há mútuo entre pessoas amigas, que prestam o dinheiro com o só intuito de restituição, como o mútuo entre os amigos agiotas, que cobra pela dação do dinheiro mais do que seria razoável que exigissem."

O mutuário recebe o bem ou o dinheiro e o empresta como lhe aprouver, dentro do que ficou estipulado. O importante é que restitua um bem do mesmo gênero, qualidade e quantidade. Tanto no comodato q

to na locação transferem-se bens (mas só sua posse), devendo a coisa retornar ao comodante ou ao locador. Não assim no mútuo.

A consideração do sentido econômico e do fim jurídico deixa entrever, pois, que sob o primeiro aspecto o mútuo é negócio temporário - já que o bem é entregue e consumido ou empregado pelo mutuário -, enquanto sob o aspecto jurídico o mútuo é negócio com relação jurídica permanente ou duradoura. Por isso é possível a cobrança de juros, pois embora sendo instantânea a transferência do bem, o negócio é duradouro. Trata-se de negócio jurídico de restituição. Daí ter PONTES DE MIRANDA afirmado: "Econômicamente, o mútuo é contrato de crédito." De acordo com suas palavras:

"Em todos os mútuos, o patrimônio do mutuante diminui, no tocante ao bem emprezado, e no lugar que estaria vazio fica o crédito contra o mutuário."

Cabe notar que no mundo moderno a tendência é para considerar o mútuo como contrato oneroso e, por isso, sujeito a juros. Cito, a propósito, o Código Civil italiano, em cujo art. 1.815 se lê:

"1.815 - Salvo deversa seja a vontade das partes, o mutuário deve pagar juros ao mutuante" (Salvo diversa volontà delle parti, il mutuário deve corrispondere gli interessi al mutuante)."

No Código Civil brasileiro, embora elaborado no início do século, também se encontra a possibilidade de cobrança de juros. Lê-se no art. 1262.

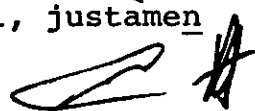
"É permitido, mas só por cláusula expressa, fixar juros ao empréstimo de dinheiro de outras coisas fungíveis."

Chamo a atenção para o fato de que a cobrança de juros é permitida não só para o caso de empréstimo de dinheiro como também para o empréstimo de mercadorias ("ou outras coisas fungíveis").

No Código Comercial, art. 248, lê-se:

"Em comércio podem exigir-se juros desde o tempo do desembolso, ainda que não seja estipulados, em todos os casos em que por este Código são permitidos ou se mandam contar. Fora destes casos, não sendo estipulados, só podem exigir-se pela mora no pagamento de dívidas líquidas e nas ilíquidas só depois de sua liquidação. Havendo estipulação de juros sem declaração do quantitativo, ou do tempo, presume-se que as partes convieram nos juros da lei, e só pela mora." 

O mútuo, é tido, conforme acima, como contrato real, que SAVIGNY (System des heutigen Römischen Rechts, vol. III, pag. 312) chamava de dinglicher Vertrag, em contraposição ao contrato consensual puro ou contrato meramente obrigacional, justamen



Acórdão nº 103-10.976

te por envolver entrega de coisa (Dinge) que é su-
porte para o direito real, de tal sorte que o con-
trato recaia sobre a coisa e não só a dívida cons-
titui objeto do contrato. A mesma doutrina é ado-
tada na Itália por ROBERTO DE RUGGIERO (Institu-
zioni di Direito Privado, vol. II, 6ª ed., pág.
369), por MARIO ROTONDI (Instituzioni di Diritto
Privato, Milano, 1938, pág. 476), por FRANCESCO
MESSINEO (manuale di Diritti Civile e Commerciale,
vol. II, 2, 7ª. ed., pág. 43), e muitos outros.

IV - O MÚTUO PREVISTO NO DECRETO-LEI Nº 2.065/83.

Para maior clareza, transcrevo o texto desse dis-
positivo:

"Art. 21 - Nos negócios de mútuo contratados
entre pessoas jurídicas coligadas, interliga-
das, controladoras e controladas, a mutuante
deverá reconhecer, para efeito de determinar
o lucro real, pelo menos o valor correspon-
den-
te à correção monetária calculada segndo a
variação do valor da ORTN.

Parágrafo único - Nos negócios de que trata
este artigo não se aplica o disposto nos ar-
tigos 60 e 61 do Decreto-lei nº 1.598, de 26
de dezembro de 1977."

O texto do artigo se inicia com a expressão NOS
NEGÓCIOS DE MÚTUO. Reporta-se, simplesmente, ao
instituto do mútuo, que é próprio do direito pri-
vado. Cabe recordar, aqui, o velho ensinamento do
Código Tributário Nacional.

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

Ao se reportar, pois, ao instituto do mútuo, o De-
creto-lei nº 2.065/83 trouxe para o mundo tributá-
rio o conceito, a definição, as formas, o conteú-
do e tudo o mais referente a esse instituto de di-
reito privado. Se o direito não distinguiu entre
mútuo em dinheiro e mútuo em coisas, vale aqui o
velho princípio:

"NÃO PODE O INTÉRPRETE DISTINGUIR, ONDE A LEI
NÃO DISTINGUE."

A introdução a este voto teve por objeto demons-
trar que o nosso direito, dentro, aliás, da mais
lídima tradição romana, sempre entendeu que o mú-
tuo poderia ser representado por dinheiro ou por
coisas. Pelo contrário, conforme acentuou-se an-
teriormente, o mútuo de coisas foi celebrado des-
de a mais remota antiguidade, sendo que o mútuo
representado por dinheiro apareceu bem depois.

Nem se olvide este outro dispositivo do Código
Tributário Nacional:

"Art. 110 - A lei tributária não pode alterar

Acórdão nº 103-10.976

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 Direito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

Ensinaram-nos nos bancos acadêmicos que os ramos do Direito se diversificam exatamente porque cada qual tem seus institutos, princípios, conceitos e formas próprias. Quando, pois, o direito público toma por empréstimo um instituto como o mútuo, haverá de respeitar o modo de ser desse instituto.

Tive oportunidade de acentuar, também, que o mútuo envolve, na realidade, dois aspectos:

- a) um empréstimo de coisa fungível (seja dinheiro ou outro bem da natureza);
- b) supõe uma relação jurídica obrigacional, nascendo, daí, um crédito do mutuante contra o mutuário, quer se trate de empréstimo em dinheiro, quer se trate de empréstimo de outra coisa fungível.

Volto, agora, ao final do art. 109 do Código Tributário Nacional, no qual está dito que os princípios de direito privado devem ser utilizados para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, mas não para definição dos respectivos e feitos tributários.

O aspecto fundamental do art. 21 está no fato de, respeitando a DEFINIÇÃO, o CONTEÚDO, o ALCANCE, o CONCEITO e, sobretudo, as FORMAS de mútuo, ter atribuído a este instituto um EFEITO TRIBUTÁRIO, próprio, específico, peculiar, característico de Direito Tributário, a saber: reconhecimento da correção monetária nos mútuos celebrados entre empresas de um mesmo grupo, AINDA QUE ESTA CORREÇÃO MONETÁRIA NÃO TENHA SIDO ESTIPULADA ENTRE AS PARTES.

Criou a lei verdadeira FICÇÃO, isto é, considerou como se estipulada fosse a correção monetárias, ainda que não contratada entre as empresas envolvidas.

Quem vem acompanhando a evolução da legislação tributária sabe muito bem que os negócios de mútuo entre empresas do mesmo grupo econômico sempre chamou a atenção das autoridades monetárias e tributárias. Durante muito tempo se discutiu se o mútuo sem a cobrança dos encargos financeiros envolveria ou não o operação financeira disfarçada. Os estudiosos da matéria acabaram por concluir que não havia operação financeira por inexistirem pressupostos básicos para tal como: ausência de intuito especulativo, inexistência de finalidade lucrativa, falta do elemento intermediação, efetivação do repasse sem afetar o mercado financeiro, etc. (conf. HENRY TILBERY, Comentarário ao DL nº 2.065, Resenha, 1983, pág. 126; ALBERTO XAVIER, Os empréstimos entre pessoas jurídicas e

Acórdão nº 103-10.976

a lei bancária, in Informativo Dinâmico IOB, 1982, págs. 783 a 785).

No âmbito da Secretaria da Receita Federal discutiram-se essas operações: representavam hipótese de distribuição disfarçada de lucros. Chegou-se, até, a baixar o Parecer Normativo CST nº 43, de 1981, no qual se fazia alusão a distribuição disfarçada de lucros na hipótese de o acionista controlador se beneficiar ou propiciar benefício a uma empresa dependente.

O Decreto-lei nº 2.065/83 acabou, assim, com a discussão acerca da possibilidade ou não de haver distribuição disfarçada de lucros entre sociedades do mesmo grupo econômico. Acontece que o "caput" teve uma abrangência que a recorrente não percebeu. Teve a lei por objetivo abarcar todos os negócios de mútuo, e não apenas os negócios representados por empréstimos em dinheiro. A hipótese dos mútuos em dinheiro foi abordada, apenas, no parágrafo único, mas isto será melhor analisado diante.

Na verdade, a possibilidade de haver fraude por parte das empresas, mediante o mútuo de favorecimento, ficou eliminada, em face da ficção criada pelo art. 21, no sentido de que sempre haverá a mutuante de reconhecer pelo menos a correção monetária relativa ao mútuo. Este é o espírito da lei. Poderia, até, ter acontecido que os autores da redação do art. 21 tivessem pensado atingir apenas o mútuo em dinheiro, mas o fato de não terem dito que a correção só seria exigida no mútuo, caso de tratasse de empréstimo de dinheiro, tornou a lei bastante abrangente. Se não tiveram a intenção, acertaram, involuntariamente, pois não só no mútuo em dinheiro há possibilidade de favorecimento de outra empresa do grupo. A própria recorrente confessa que ficou "prejudicada" em favor da sua coligada, pois esta restituiu o bem pelo valor de custo original. A coligada foi beneficiada enquanto operou com capital que não lhe pertencia, sem pagar juros nem correção monetária.

O art. 21 não objetivou regular a correção monetária sobre dívida contraída em dinheiro. Conforme terei oportunidade de referir mais adiante, o art. 21 teve por objetivo considerar uma dívida de dinheiro, isto é, uma dívida na qual não se cogitava da correção monetária, em dívida de valor, sujeita a atualização imposta por lei, contrariando o que fora contratado entre as partes, utilizando-se da figura da ficção jurídica.

Já dizia CLÓVIS BEVILÁQUA (Código Civil dos Estados Unidos do Brasil, Comentário ao art. 1.265): "O mútuo gratuito não assume grande importância na vida social. É um contrato benéfico, um auxiliar desinteressado. Dos juros é que se originam graves questões econômicas."

Poder-se-ia parafrasear CLÓVIS e dizer que da corre

Acórdão nº 103-10.976

ção monetária do mútuo é que se originam graves questões. Uma delas está, justamente, no fato, já várias vezes acentuado acima, de que o mútuo supõe, de um lado, a entrega de coisa fungível, mas, de outro, faz nascer um crédito a favor do mutuante."

.....

Sobre a natureza jurídica do art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065/83 e competente regra para sua interpretação, continua o acórdão citado:

"Um aspecto que se pretende salientar é o que o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 é exemplo típico daquilo que os juristas apelidam de FICÇÃO JURÍDICA, isto é, de um fenômeno produzido no mundo jurídico em virtude de a lei criar hipótese contrária à realidade dos fatos. Sabe o legislador que as coisas não acontecem no mundo fático conforme diz a hipótese legal, mas admite-se, por mera ficção, que os fatos devem ser considerados como se na realidade tivessem acontecido da forma prevista na norma.

RUBENS GOMES DE SOUZA (Pareceres - I - imposto de Renda, Res. Trib., São Paulo, 1975, Edição Póstuma, nº 26, p. 73) escreveu em um de seus pareceres, ao interpretar os artigos 243 e 245 do RIR/66, que as ficções legais deveriam ser entendidas como:

"... normas contrárias à realidade material, destinadas a produzir um efeito contrário ao que ocorreria se aquela realidade fosse deixada para atuar. Em outras palavras, se não estivessem os artigos 243 e 245 as despesas a que o primeiro se refere viriam reduzir o lucro líquido, ao passo que as receitas elencadas no segundo viriam majorar o lucro bruto. Mas, existindo aqueles dispositivos e somente por força deles, certas receitas são excluídas do cálculo do lucro (isto é, tratadas como despesas) e, inversamente, certas despesas são adicionadas ao lucro (isto é, tratadas como receitas)" (grifei).

As considerações do Mestre são elucidativas. A ficção faz com que uma despesa tratada como receita, contrariando toda lógica e invertendo a ordem reinante no mundo dos fatos. Por isso, RUBENS definiu as ficções legais como:

"... as normas jurídicas auxiliares ou subsidiárias, cuja única função é a de atribuir a determinado fato material um determinado efeito jurídico diverso do que lhe é próprio, a fim de permitir a aplicação, aquele fato material, das normas jurídicas dispositivas previstas para fatos materiais diferentes (GENY Science et Technique en Droit Privé Positif, Paris, 1921, Parte III,

Acórdão nº 103-10.976

pp. 360-447; DABIN, La Technique de l'Élaboration du Droit Positif, Bruxelas, 1953, pp. 235 e 275; ENNECERUS - NIPPERDEY, Parte General del Tratado del Derecho Civil, trad. espanhola, Barcelona, 1947, vol. I, Tomo I, p. 113; PUGLIATTI, verbete "Finzioni", na Enciclopedia del Diritto, Milão, 1961, vol. 9, p. 85) (grifei).

.....

"Como escreveu RUBENS GOMES DE SOUZA, no mesmo parecer acima citado (nº 27, p. 74), ao lembrar a lição de ALFREDO AUGUSTO BECKER, para quem a ficção como presunção absoluta não é norma probatória:

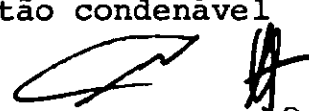
"Concordando, nota PUGLIATTI (op. cit., § 22) que a característica da ficção legal é criar uma verdade jurídica" diferente da verdade natural, a sua natureza é exatamente oposta à de uma norma de prova, ou seja, é a de uma norma que dispensa a prova, quando não a proíba."

Por isso mesmo é que o art. 109 CTN com muita razão determina que os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários. Assim, no caso presente, ao empregar a palavra "mútuo", a lei tributária reportou-se a um instituto de direito privado, o que faz com que o intérprete não possa confundir, por exemplo, o mútuo com o comodato. Por outro lado, os efeitos atribuídos aos mútuos entre empresas do mesmo grupo são diversos dos previstos no direito privado."

.....

"Ao contrário da interpretação em geral, que deve levar em conta não só a literalidade da norma como também o seu aspecto teleológico ou finalístico, histórico, sistemático, lógico, epistemológico etc., no caso de norma que prevê ficção, justamente por se tratar de lei que prevê hipótese contra a realidade dos fatos, a interpretação literal se impõe a todas as outras. Conforme disse RUBENS, no parecer que venho citando (nº 31, p. 76):

"... a norma de ficção legal esgota todo o seu conteúdo jurídico com a simples aplicação do que nela se dispõe literalmente. De modo que a aplicação, às normas de ficção legal, do método literal de interpretação não significa a adoção de uma hermenêutica restritiva e por isso condenada, mas, ao contrário, uma interpretação que coincide integralmente com a única finalidade visada pela norma. Em outras palavras, entendida e aplicada literalmente, a norma de ficção legal terá realizado integralmente a única finalidade para a qual foi prevista, de acordo, pois, com o que recordamos ser a função própria da hermenêutica. Por conseguinte, aplicar a norma se contém implicaria em interpretação extensiva, tão condenável



Acórdão nº 103-10.976

quanto a restritiva porque tira da lei ilações que nem a sua letra nem o seu espírito autorizam, ampliando-lhe o alcance para um campo que não foi visado por ela."

.....

"Enquanto na presunção o importante é a lógica, na ficção o importante é a não-realidade, pois sabe o legislador que as coisas não aconteceram conforme faz supor a lei, mas tem a realidade como se as coisas tivessem acontecido da forma prevista na norma. Lembro, a propósito, os dizeres de ALFREDO AUGUSTO BECKER (Teoria Geral do Direito Tributário), 2ª ed., págs. 461):

"As presunções ou são o resultado do raciocínio ou são estabelecidas pela lei, a qual raciocina pelo homem... Na ficção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente (ou com toda certeza) falso. Na presunção a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente verdadeiro. A verdade jurídica imposta pela lei, quando se baseia numa provável (ou certa) falsidade é ficção legal; quando se fundamenta numa provável veracidade é presunção legal." (Grifei)

No caso do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 tão clara é a ficção que a correção monetária, ao contrário do que sói acontecer, é feita extracontabilmente, no LALUR, justamente por se saber que essa correção não existiu em realidade.

.....

"Ora, não é dado ao intérprete coartar o âmbito de abrangência da norma, seja ela de direito privado, seja de direito público, máxime em se tratando de norma tributária, que supõe obediência, antes de tudo, ao princípio da legalidade. Conforme disse CARLOS MAXIMILIANO (Hermenêutica e Aplicação do Direito, pág. 246):

"Quando o texto menciona o gênero, Presume-se incluídas as espécies respectivas; se faz referência ao masculino, abrange o feminino; quando regula o todo, compreendem-se também as partes (In toto et pars continetur, Gaio, no Dig., liv. 50, tit 17, frag. 113). Aplica-se a regra geral aos casos especiais, se a lei não determina evidentemente o contrário (BERRIAT SAINT-PRIC, op., cit., nº 44 e nota 1; BLACK, op. cit., p. 196-198 e 201-203). Ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus: Onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir."

A seguir, o mesmo CARLOS MAXIMILIANO dava este outro Conselho (op. cit. p. 247):

"Quando o texto dispõe de modo amplo, sem limitações evidentes, é dever do intérprete aplicá-lo a todos os casos particulares que se possam en-

Acórdão nº 103-10.976

quadrar na hipótese geral prevista explicitamente; não tente distinguir entre as circunstâncias da questão e as outras; cumpra a norma tal qual é, sem acrescentar condições novas, nem dispensar nenhuma das expressas (GIUSEPE FALCONO, Regulae Juris, 2ª. ed., p. 50, BERRIAT SAINT-PRIC, op cit., nrs 45 - 48)."

A interpretação não pode levar a estender a norma além dos seus limites, como acontece, por exemplo, quando se pretende estender uma isenção a hipótese não contemplada pela lei, nem deve restringir seu sentido a tal ponto de se mutilar a norma.

É bem verdade que os tribunais por vezes constroem o direito, mas não criam normas e não poucos se têm dedicado ao estudo da função criadora do direito exercida pelos juízes. BRUTEAU chamou a atenção, por exemplo, para o fato de que no direito romano nos jurisconsultos distinguiam (a lei escrita) do JUS (a lei aplicada pelos tribunais). Os estudiosos suíços falam, por vezes, do que eles chamam de "normas de borracha". É evidente que não existe norma tão clara que se aplique, sem qualquer dúvida, pois as palavras, como acentuara JEHERING têm um conceito central, mas possuem também uma zona periférica e é esta zona periférica que traz perturbação para a interpretação. Como disse JEHERING, quem anda no meio de uma floresta, à meia noite, sem qualquer iluminação ao redor, não terá dúvida em afirmar que está caminhando na escuridão; mas quando o caminhante se acha na rua, por volta das quatro horas da manhã e os primeiros raios do sol já se fazem pressentir, não tem a mesma certeza se poderá dizer que ainda está na escuridão ou no lusco-fusco da manhã. Ora, também em direito é essa zona periférica do conceito que traz perplexidade. No caso, pergunta-se: por que restringir o conceito de mútuo, se a lei não o restringiu?".

.....
"Parece-me que a realidade é bem outra, pois o fato de o contrato não estar formalizado por escrito não vem ao caso, já que contratos verbais também têm validade.

No direito romano, conforme consta do Digesto, havia quatro espécies de contratos: re, verbis, litteris e consensu. Os primeiros (re) eram os que, hoje, são denominados contratos reais e que se faziam mediante a solenidade da pesagem do bronze numa balança (per aes et libram) e implicavam, conforme salientei, não só na tradição da coisa como também no emprego de forma própria (a pesagem simbólica). Assim, os romanos consideravam como dentro desse ritual o mútuo, depósito, o penhor e o comodato.

Os contratos verbais (verbis) eram celebrados mediante stipulatio e promissio, que também exigiam formas solenes e o sistema simbólico (per aes et libram).

Os contratos literais (litteris) ou escritos eram celebrados em forma própria, por escrito, como no caso

expensilatio que tinha sua inscrição no Codex ou Tabula accepti et expensi.

Os contratos feitos por mero consenso (consensu) e tipo da emptio-venditio, da locatio-conductio, societas e do mandatum.

Já na Idade Média se desenvolveu a teoria do pac sunt servanda, que acabou ingressando no Código Civil francês de 1804, no art. 1.134. Com o advento da Escola do Direito Natural, do sec. XVIII, adotou-se por todos os recantos a fórmula: solus consensu parit obligationem, deixando de lado, justamente todo e qualquer resquício de formalismo para se fixar no consenso, no acordo de vontades, pouco importando ao contrato se é celebrado por escrito ou não. Chegou -se, assim, à fórmula de Pothier que consta no art. 1.101 do Código Civil francês, o qual define o contrato como a "conversão pela qual uma ou mais pessoas se obrigam a dar, fazer ou não fazer alguma coisa".

No direito brasileiro, o art. 82 do Código Civil considera como realmente essenciais do contrato; agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei. Logo, a forma escrita só é obrigatória quando a lei assim o definir. Esta norma se encontra no art. 124 do Código Comercial e, no Código Civil, além do citado art. 82, também os arts. 130 e 145.

A forma escrita está ligada à questão da prova e não à validade do contrato. Assim, a melhor maneira de se provar que alguma coisa foi convencionada entre duas ou mais pessoas é a forma escrita, com a devida autenticação, na forma do art. 135 do Código Civil."

Na espécie, não houve contrato de mútuo, segundo seu conceito legal. A contribuinte, por meio de diligência, trouxe aos autos cópia de um contrato de "exploração conjunta, financiamento, armação e administração de embarcações pesqueiras, processamento e prestação de serviços", firmado com empresa coligada (Belém Pesca S.A.), no qual, pela cláusula sexta, estipulou-se:

"As importâncias que a PRODUTOS DE PESCA DO PARÁ adiantar para o caixa da BELÉM PESCA, serão restituídas por esta a PRODUTOS DE PESCA DO PARÁ, sem prazo fixado, sem correção monetária, sem juros e sem qualquer outro encargo, já que 50% da operação em que este numerário financiou será entregue à PRODUTOS DE PESCA DO PARÁ, pela BELÉM PESCA, também sem ônus."

Portanto, pode-se concluir que os lançamentos em conta corrente entre essas duas empresas, constantes dos registros da Contribuinte, referem-se às condições previstas no contrato supra mencionado, o qual, todavia, não pode ser considerado como de mútuo.

Acórdão nº 103-10.976

Aliás, em caso semelhante, em que também atuei como Relator, a decisão não foi diferente:

"IRPJ - ART. 21 DO DL 2.065/83 - NEGÓCIOS DE MÚTUO: EXTENSÃO E PROFUNDIDADE - FORMA E CONTEÚDO. O conceito de mútuo é legal (Código Civil, art. 1.256; CTN, arts. 109 e 110), não comportando interpretações extensivas, para abranger figuras contratuais distintas. A forma pode variar, porém o conteúdo não, pena de desfiguramento de instituto secular do direito. Recurso provido." (ac. 103-09.246, de 10.07.89).

Face ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, por tempestivo, e, no mérito, dar-lhe provimento.

Brasília-DF., em 08 de janeiro de 1991



DÍCILER DE ASSUNÇÃO

RELATOR