

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10280.002798/92-71
RECURSO Nº: 111.997 - Voluntário
MATÉRIA : IRPJ - Ex. de 1990
RECORRENTE: ITAPUAMA AGRO INDUSTRIAL E SERVIÇOS LTDA
RECORRIDA : DRJ EM BELÉM/PA.
SESSÃO DE : 16 de abril de 1997
ACÓRDÃO Nº: 103-18.549

CONTRATO DE MÚTUO ENTRE EMPRESAS INTERLIGADAS
CARACTERIZAÇÃO

O Contrato de Assunção de Dívida celebrado entre a mutuante e uma outra pessoa jurídica interligada, transferindo a titularidade do crédito decorrente de mútuo, não tem o condão de elidir a imposição tributária prevista no art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

IMPOSTO POSTERGADO - VARIAÇÕES MONETÁRIAS DO MÚTUO

O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no parágrafo único do art. 154 do RIR/80.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ITAPUAMA AGRO INDUSTRIAL E SERVIÇOS LTDA.

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


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


SANDRA MARIA DIAS NUNES
RELATORA

FORMALIZADO EM: 20 MAI 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Vilson Biadola, Márcio Machado Caldeira, Edson Vianna de Brito, Márcia Maria Lória Meira e Victor Luís de Salles Freire. Ausente justificadamente a Conselheira Raquel Elita Alves Preto Villa Real.



PROCESSO Nº: 10280.002798/92-71
ACÓRDÃO Nº: 103-18.549
RECURSO Nº: 111.997
RECORRENTE: ITAPUAMA AGRO INDUSTRIAL E SERVIÇOS LTDA

RELATÓRIO

Recorre a este Colegiado, ITAPUAMA AGRO INDUSTRIAL E SERVIÇOS LTDA, já qualificada nos autos, da decisão proferida pela autoridade de primeira instância que manteve parcialmente procedente o lançamento consignado no Auto de Infração de fls. 02 relativo ao imposto de renda da pessoa jurídica devido no exercício de 1990.

A exigência fiscal sob exame decorre da cobrança dos acréscimos legais devidos, pelo prazo em que ocorreu postergação de pagamento do imposto de renda em virtude de inexatidão quanto ao período de competência da receita de variação monetária ativa no valor de NCz\$ 44.783.100,00, descrito no Auto de Infração principal conforme abaixo se transcreve, circunstância que gerou na constituição do crédito tributário no valor de 14.792,25 UFIR, sendo 2.256,44 UFIR a título de juros de mora e 12.535,81 UFIR de multa.

1. IMPOSTO DE RENDA POSTERGADO

Redução do lucro líquido do exercício pela não apropriação de variação monetária ativa no valor de NCz\$ 44.783.100,00 da conta Valores a Receber junto à Companhia Agro Industrial de Monte Alegre - CAIMA, lançada na declaração como Outras Contas, no Realizável a Longo Prazo, que deixou de ser adicionada na determinação do lucro operacional do exercício social de 1989, onde era devida, para ser registrada em 31 de janeiro de 1990, conforme lançamento no Diário nº 01, e oferecida à tributação apenas no balanço encerrado em 31/12/90, determinando dessa forma, redução na base de cálculo do Imposto de Renda/Pessoa Jurídica, da Contribuição Social e do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido. Esta irregularidade deu origem a lançamentos de multa e juros incidentes sobre os tributos e contribuição postergados em 1989, cobrados no Processo nº 10280.002798/92-71.

A autuação fiscal está fundamentada nas disposições do art. 6º, §§ 4º e 7º do Decreto-lei nº 1.598/77, c/c art. 171, § 2º do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 (RIR/80).



PROCESSO Nº: 10280.002798/92-71
ACÓRDÃO Nº: 103-18.549

Tempestivamente, a atuada apresentou a impugnação de fls. 13 esclarecendo, inicialmente, a operação de assunção de dívida efetuada com vistas aos interesses comuns das empresas interligadas. Afirma que a CAIMA-Companhia Agro Industrial de Monte Alegre, com sede em Belém/PA, era devedora perante a AGRIMEX - Agro Industrial Mercantil Excelsior S/A, com sede em Goiana/PE., de NCz\$ 4.500.000,00 decorrente de operações mercantis e de suprimentos de caixa entre empresas interligadas. Interessada em possível participação acionária no capital social da devedora, a atuada, na qualidade de assuntora, "comprou" esse crédito, emitindo nota promissória com cláusula *pro soluto* em favor da AGRIMEX e passou a ser credora de igual valor junto a devedora (CAIMA). Ocorre que tal crédito, continua a atuada, constituído mediante assunção de dívida, além de não ser resultante de mútuo (empréstimo), ficou ainda sujeito a uma condição suspensiva, ou seja, consoante o que viesse a deliberar o Conselho Fiscal da devedora (CAIMA), poderia ser liquidado mediante sua conversão em participação societária no seu capital social. Afirma que somente no correr do ano de 1990, antes porém da realização da Assembléia Geral Ordinária, a devedora (CAIMA) comunicou à credora (ITAPUAMA) que não mais lhe convinha o pretendido aumento de capital e que iria efetuar a liquidação do débito. Em vista disso, resolveu, na época, por excesso de cautela e por temer que seu crédito pudesse ser tido como daqueles que têm por objeto o disposto no art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, reconhecer e oferecer à tributação a variação monetária ativa, independentemente da efetiva e integral liquidação.

No mérito, afirma que não se tratando *in casu* de contrato de mútuo, seria inaplicável a exigência do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, notadamente ao se verificar que o crédito em apreço estava sujeito a uma condição suspensiva. Citando o art. 1256 do Código Civil e os requisitos do mútuo, a atuada argumenta que não há como converter assunção de dívida em mútuo; de mútuo somente se cogitaria caso tivesse havido entrega física originária e imediata, a um determinado mutuário, de coisa fungível ou consumível, a ser restituída em alguma época, mediante entrega, ao mutuante, de coisa equivalente. O mútuo acarreta a transferência da propriedade da coisa mutuada. A teor do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, é preciso que haja o crédito do empréstimo (mútuo) para que o credor possa, sobre ele, aplicar a variação monetária ativa. Reafirma a atuada que no caso sob exame não concedeu mútuo à



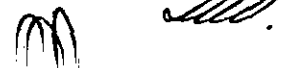
PROCESSO Nº: 10280.002798/92-71
ACÓRDÃO Nº: 103-18.549

Companhia Agro Industrial de Monte Alegre-CAIMA, porque seu crédito não decorre de contrato real, o que já basta para diferenciá-lo do mútuo. Aduz que no plano jurídico seria absurdo tratar, igualmente, essas duas espécies contratuais. Citando o art. 110 do CTN, a autuada afirma que a forma jurídica dos contratos, especialmente em situação como a presente, quando a natureza do mútuo (contrato real) não se confunde com a assunção de dívida, não pode ter sua definição, alcance ou conteúdo alterados por lei tributária. É óbvio que sequer podendo a lei tributária dizer que contrato de mútuo é espécie contratual similar à assunção de dívida, por maior razão não pode um simples intérprete fazê-lo.

Argumenta que, embora absurda, fosse admissível a hipótese de que a assunção de dívida e mútuo seriam a mesma coisa e que, em vista disso, a assuntora teria que reconhecer, como receita, a variação monetária ativa apurada com base nos índices oficiais, nem assim essa hipótese poderia ser aplicada em relação ao período-base de 1989, exercício de 1990. Afirma que no contrato de assunção de dívida firmado em 1989, consta uma condição suspensiva pela qual fica transferido, para a devedora (CAIMA), por ocasião de sua Assembléia Geral, no exercício subsequente, o direito de optar, ou não, por converter seu débito em capital de risco. Assim, até que viesse a ser implementada a condição, mediante o exercício do direito de opção, não era titular, a credora (ITAPUAMA), de direito de crédito, mas tão-somente de uma expectativa de direito. Conclui seu arrazoado afirmando que não houve a alegada inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, de modo que descabe a alegação de infringência ao disposto no art. 6º, §§ 5º e 7º do Decreto-lei nº 1.598/77. Protesta pela realização de diligências eventualmente necessárias.

Às fls. 47, os autuantes esclarecem, relativamente à Informação nº 43/93 elaborada pelo SESIT/DRF/BELÉM com a proposta de retificação dos valores lançados, estar absolutamente correto o procedimento da cobrança em separado, da multa e juros de mora sobre o imposto postergado.

A autoridade julgadora *a quo*, através da Decisão DRJ/BELÉM nº 535/95-1 (fls. 66), considerando o fato de a autuada ter escriturado variação monetária ativa no período-base posterior ao de sua competência configurou postergação do pagamento do imposto, justificando o lançamento de ofício para cobrança dos juros de mora, além da correção monetária,



PROCESSO Nº: 10280.002798/92-71
ACÓRDÃO Nº: 103-18.549

sobre o valor do imposto postergado; considerando que a parcela de correção monetária e da multa de ofício tiveram sua exigência formalizada nas peças impositivas relativas ao processo nº 10280.002796/92-45; considerando ser descabida, por inexistência de previsão legal, a aplicação da multa de 50% sobre o imposto postergado, julga parcialmente procedente a ação fiscal declarando devido o crédito tributário no valor correspondente a 2.256,44 UFIR.

Ciente em 29/02/96 conforme atesta o recibo de fls. 78, a autuada interpôs recurso voluntário (fls. 79) protocolizando seu apelo em 08/03/96. Em suas razões, esclarece que a decisão recorrida está vinculada ao processo matriz de IRPJ de nº 10280.002796/92-45 razão pela qual anexa cópia do recurso interposto naquele. Ao final, alerta para o fato de não ser cabível a exigência de atualização monetária pela TRD acumulada.

É o Relatório. 



PROCESSO Nº: 10280.002798/92-71
ACÓRDÃO Nº: 103-18.549

VOTO

Conselheira SANDRA MARIA DIAS NUNES, Relatora.

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

A matéria discutida nestes autos encontra-se vinculada ao processo nº 10280.004388/96-33 porque trata-se de exigência fundamentada no imposto de renda postergado: naquele exigiu-se o imposto calculado segundo o regime de competência; neste exige-se os acréscimos legais (juros de mora) decorrentes da postergação no pagamento do tributo. Assim, e considerando idênticas as matérias, transcrevo as conclusões exaradas naquele julgamento para fundamentar a decisão deste processo.

“IMPOSTO DE RENDA POSTERGADO

A questão que se coloca neste item cinge-se, a meu ver, em saber se o contrato de assunção de dívida pode ser equiparado à contrato de mútuo nos moldes definidos pelo art. 1256 do Código Civil para fins da imposição tributária prevista no art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

Como se sabe, mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. Uma das características fundamentais do mútuo é a devolução da mesma quantidade de coisas mutuadas, do mesmo gênero e qualidade, devendo a devolução ser feita pelo próprio mutuário. É o que consta ao art. 1.256 do Código Civil ao dizer que “o mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisas do mesmo gênero, qualidade e quantidade.” O empréstimo transfere o domínio da coisa emprestada ao mutuário desde a tradição.

Entende a recorrente que o Instrumento Particular de Assunção de Dívida, através do qual adquiriu o crédito que a empresa AGRIMEX-Agro Industrial Mercantil Excelsior S/A possuía junto à sua interligada CAIMA-Companhia Agro Industrial Monte Alegre, não pode ser confundido com contrato de mútuo, visto tratar-se de espécies diferentes além de possuir, entre suas cláusulas, uma condição suspensiva, pela qual ficou transferido à devedora (CAIMA) o direito de optar ou não por converter seu débito em capital de risco. No que pesem os argumentos tecidos pela recorrente, peço venia para dela discordar pois embora o contrato de assunção de dívida represente a cessão de uma obrigação, certo é que a recorrente, ao adquirir o crédito da AGRIMEX, assumiu a condição de mutuante no negócio celebrado anteriormente pelas empresas interligadas. Não resta dúvida que a transferência de recursos da AGRIMEX (mutuante) para a CAIMA



PROCESSO Nº: 10280.002798/92-71
ACÓRDÃO Nº: 103-18.549

(mutuária) se ajusta a uma operação de mútuo nos moldes definidos pela lei civil. O próprio contrato confirma esta situação ao estabelecer, na cláusula primeira, que o valor de NCz\$ 4.500.000,00, representado pelo saldo contábil existente na conta, decorre de "suprimentos de caixa regularmente realizados entre empresas interligadas".

De acordo com o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deve reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN. Essa obrigação é aplicável a partir de todos os contratos compreendidos dentro do período-base, sendo irrelevante a forma pela qual o empréstimo se exteriorize; contrato escrito ou verbal, adiantamento de numerário ou simples lançamento em conta corrente, qualquer feitio que configurar capital financeiro posto à disposição de outra sociedade sem remuneração, ou com remuneração inferior àquela espitulada em lei, constitui fundamento para aplicação da norma legal. A figura do mútuo só estaria afastada caso a transferência de recursos para coligadas, interligadas ou controladas, fosse efetuada com destinação contratualmente estipulada de forma irrevogável para aumento de capital. Nos autos esta hipótese não ocorreu visto que a CAIMA textualmente desistiu de incorporar os recursos advindos do mútuo.

Numa segunda operação, a AGRIMEX (mutuante), mediante Instrumento Particular de Assunção de Dívida, cede o crédito decorrente do mútuo para uma terceira pessoa, transferindo a partir 15/02/89 (data da assinatura do contrato) a figura de mutuante para a ITAPUAMA, ora recorrente. O fato do contrato conter uma condição suspensiva, pela qual ficou transferido à devedora (CAIMA) o direito de optar ou não pela conversão do passivo exigível em passivo não exigível, não descaracteriza o mútuo e nem tem o condão de transmutar as condições do empréstimo em adiantamento para aumento de capital.

Na verdade, a recorrente tentou, mediante Instrumento Particular de Assunção de Dívida, descaracterizar a operação de mútuo já que a relação entre ela e a AGRIMEX é uma operação de cessão de crédito. Mas a relação entre ela e a CAIMA continua sendo de mútuo. Com efeito, a recorrente sucedeu a AGRIMEX na relação obrigacional com a CAIMA. Juridicamente, colocou-se no lugar do sujeito de direito, ativa ou passivamente, de tal forma que o direito deixou de integrar o patrimônio da AGRIMEX (cedente) para ingressar no da ITAPUAMA (cessionário). O ato determinante dessa transmissibilidade das obrigações designa-se cessão, ou seja, a transferência negocial, a título gratuito ou oneroso, de um direito com conteúdo predominantemente obrigatório, de modo que o adquirente (cessionário) exerça posição jurídica idêntica à do antecessor (cedente). "A cessão de crédito é um negócio jurídico bilateral, gratuito ou oneroso, pelo qual o credor de uma obrigação (cedente) transfere, no todo ou em parte, a terceiro (cessionário), independentemente do consentimento do devedor



PROCESSO Nº: 10280.002798/92-71
ACÓRDÃO Nº: 103-18.549

(cedido), sua posição na relação obrigacional, com todos os acessórios e garantias, salvo disposição em contrário, sem que se opere a extinção do vínculo obrigacional. Trata-se de um negócio jurídico bilateral, ou melhor, de um contrato, visto que nela devem figurar, imprescindivelmente, o cedente, que transmite seu direito de crédito no todo ou em parte, e o cessionário, que os adquire, assumindo sua titularidade.” (MARIA HELENA DINIZ, in Curso de Direito Civil Brasileiro, 2º Volume, Ed. Saraiva, pg. 411).

Por derradeiro, cumpre salientar que a própria recorrente ratifica a operação de mútuo em 31/01/90 quando reconhece a correção monetária calculada com base na variação do BTNF relativa ao período de março a dezembro de 1989. Os lançamentos às fls. 244 do Livro Diário nº 01, conforme relata os autuantes, confirmam que o registro contábil foi efetuado fora do regime de competência, sendo cabível o lançamento da postergação no pagamento do imposto.

Nesta linha de entendimentos, é forçoso concluir que o contrato de assunção de dívida celebrado pela a recorrente e a AGRIMEX, transferindo a titularidade do crédito, não tem o condão de elidir a imposição tributária prevista no art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, eis que a relação obrigacional entre a ITAPUAMA e a CAIMA continua sendo de mútuo.

Adite-se que a norma inserida nos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, ambos a consagrar a prevalência dos conceitos e institutos do direito privado quando adotados pelas leis tributárias, está dirigida ao legislador e não ao intérprete. Assim, o legislador tributário não pode subverter os institutos, conceitos e formas do direito privado quando estes estão consagrados na Constituição Federal, nas Constituições Estaduais e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios como também não pode pretender ampliar o alcance e o conteúdo dos institutos, conceitos e formas de direito privado para definir ou limitar competências tributárias.”

Assim, e considerando que a matéria que deu origem a este processo foi mantida, voto no sentido de que se conheça do recurso por tempestivo e interposto na forma para, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões (DF), em 16 de abril de 1997.

Sandra Maria Dias Nunes
SANDRA MARIA DIAS NUNES - Relatora

