

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10380/009.816/90-37

SESSAO DE 17 DE AGOSTO DE 1994

ACORDAO Nº 101-86.922

RECURSO Nº: 105.811 - I.R.P.J. - EXS. DE 1988 E 1989

RECORRENTE: AR FRIO REFRIGERAÇÃO S/A

RECORRIDA: D.R.F. EM FORTALEZA (CE)

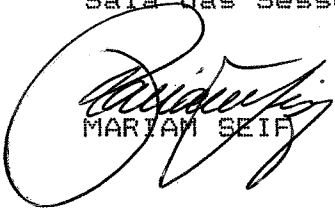
NEGOCIOS DE MÚTUO - ART. 21 DO DECRETO-LEI Nº 2.065/83 - A movimentação de negócios entre empresas ligadas, próprias de conta-corrente contábil, não configura negócio de mútuo capaz de fazer incidir o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, ou justificar sua aplicação.

BENFEITORIAS EM IMÓVEL LOCADO - Os custos não amortizáveis de construções ou benfeitorias em razão de serem indenizáveis, devem ser registrados no Ativo Imobilizado e sujeitar-se à depreciação e correção monetária, sempre que a vida útil prevista seja superior a um exercício.

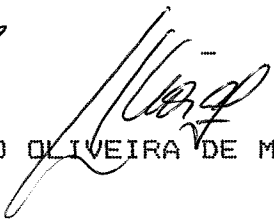
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AR FRIO REFRIGERAÇÃO S/A

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as importâncias relativas à correção monetária dos contratos ditos de mútuo, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 17 de agosto de 1994


MARIAM SEIF

- PRESIDENTE E RELATORA


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

VISTO EM
SESSAO DE:

24 MAR 1995

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10380/009.816/90-37

ACORDÃO Nº 101-86.922

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
sheiros: Jezer de Oliveira Cândido, Francisco de Assis Miranda,
Kazuki Shiobara, Celso Alves Feitosa, Raul Pimentel, Roberto
William Gonçalves e Sebastião Rodrigues Cabral.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10380/009.816/90-37

RECURSO Nº: 105.811 - I.R.P.J. - EXS. DE 1988 E 1989

ACORDÃO Nº: 101-86.922

RECORRENTE: AR FRIO REFRIGERAÇÃO S/A

RECORRIDA: D.R.F. EM FORTALEZA (CE)

R E L A T O R I O

AR FRIO REFRIGERAÇÃO S/A, empresa qualificada nos autos, recorre a este Conselho da decisão do Delegado-Substituto da DRF em Fortaleza (CE) que julgou procedente a exigência fiscal formalizada no Auto de Infração de fls. 02/05.

O crédito tributário refere-se ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica devido nos exercícios de 1988 e 1989, e resultou da apuração das seguintes irregularidades:

a) falta de inclusão no lucro real de correção monetária de créditos mantidos em conta-corrente junto a empresas interligadas;

b) glosa de gastos de instalações em filial da empresa em são, que deveriam ser ativados e corrigidos monetariamente;

c) glosa de correção monetária do patrimônio líquido, decorrente de lucro distribuído disfarçadamente aos sócios da empresa, mediante empréstimos concedidos quando da existência de lucros acumulados e reserva de lucros.

Contestando a exigência, a contribuinte ingressou, tempestivamente, com a impugnação de fls. 33/35, alegando, em síntese, que:

- no que respeita aos ditos empréstimos efetuados à coligada Ar Frio Engenharia S/A, respectivo crédito decorre de operações havidas entre a autuada e citada empresa, ou seja, corresponde a antecipação de receitas efetuadas pela ora impug-

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10380/009.816/90-37

ACORDÃO Nº 101-86.922

nante à Ar Frio Engenharia S/A, tendo como escopo a prestação de serviços prestados por esta última, conforme comprovado tanto na escrituração como pela documentação;

- o mútuo é definido pelo artigo 1.256 do Código Civil, segundo o qual, o mutuário deverá restituir ao mutuante bens, tais quais foram-lhe entregues, ou seja, a restituição deve ser em bens;

- a natureza da operação entre a autuada e a Ar Frio Engenharia não constitui mútuo, não estando, pois, abrangida pelo DL 2.065/83 ou pelo PN 23/83, posto que no mútuo, o mutuário é obrigado a dar, enquanto que na relação estabelecida entre as duas empresas, a Ar Frio Engenharia se obriga a fazer, portanto, de natureza totalmente diferente daquela prevista no dispositivo legal;

- quanto ao empréstimo a coligada Distribuidora de Gás Ar Frio Ltda, objeto do item 1 do exercício de 1989, o Sr. Auditor Fiscal laborou em erro, pois não considerou o saldo credor que existia em 30/06/88, assim a correção monetária deveria ter sido de Cz\$7.024.221,70 e não no valor no valor lançado de Cz\$7.241.610,15;

- no que pertine ao item 2 do citado exercício de 1989, inocorreu mútuo, tendo em vista que contrapondo-se à conta nº 1217-02, existe a de nº 2113-113, sendo que nesta conta estão lançados os créditos, porém, a fornecedores, havendo, portanto, compra e venda de mercadorias e não contrato de mútuo a que se refere o DL 2.065/83;

- relativamente aos gastos efetuados na sua filial de São Paulo, alega tratar-se de gastos efetuados em propriedade de terceiros, imóveis alugados, pelo que não há como imobilizá-los, haja vista a disposições expressas nos artigos 56 e 57 do Código Civil, no sentido de que os bens acessórios seguem o principal.

A contribuinte não impugnou a imputação relativa a distribuição disfarçada de lucros (item 6 da fls 05 do Auto) e parte da correção monetária dos contratos de mútuo, objeto do

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10380/009.816/90-37

ACORDÃO Nº 101-86.922

item 03, fls. 3 do Auto, tendo efetuado o competente pagamento do crédito tributário resultante dos mesmos.

Em informação fiscal às fls. 40/44, o autor do feito refuta as razões de defesa apresentadas e propugna, ao final, pela manutenção integral da exigência.

A DIVTRI, em parecer a fls. 55/57, observou que o processo não estava em condições de ser julgado, uma vez que carecia de alguns elementos essenciais para convencimento do julgador, devolvendo, em consequência, os autos ao autor do feito para suprir a falta.

O autuante, considerou desnecessária a inclusão dos elementos solicitados pelas razões que ressaltou em informação às fls. 58/59, e que ora lei em Plenário.

A autoridade julgadora de primeira instância, prolatou a decisão de fls. 63/71, julgando parcialmente procedente a exigência, com base nos fundamentos consignados às fls. 66/71, sintetizados na seguinte ementa:

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURIDICA
LUCRO REAL

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.

DESPESAS DE CONSERVAÇÃO E REPAROS DE BENS

Os custos não amortizáveis de construções ou benfeitorias em imóveis locados, devem ser registrados no ativo imobilizado sujeitando-se à depreciação e correção monetária, sempre que o período de vida útil seja superior a um exercício.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica empresta dinheiro a pessoa ligada, se na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reservas de lucros.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE EM PARTE."

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10380/009.816/90-37

ACORDAO Nº 101-86.922

Dessa decisão a contribuinte foi cientificada em 11/05/93 e, ainda irresignada, interpôs em 09/06/93 o recurso voluntário de fls. 75/78, postulando a sua reforma e consequente cancelamento da exigência.

Como razões do apelo, a suplicante, basicamente, reitera os argumentos expendidos na peça impugnatória.

E o relatório.

V O T O

Conselheira MARIAM SEIF, Relatora

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

Como se vê do relato, circunscreve-se o litígio em torno da acusação fiscal de que a recorrente deixou de oferecer à tributação o valor da variação monetária ativa sobre créditos que a mesma detinha junto a sua controladora, cuja movimentação era escriturada em contas-correntes contábeis, e também em torno da glosa de gastos com instalações em imóvel locado que deveriam ser ativados e corrigidos monetariamente.

A primeira das irregularidades foi enquadrada no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, aplicável aos negócios de mútuo realizados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas.

Em suas peças de defesa, a recorrente insurge-se contra tal exigência alegando, dentre outras razões, que as operações em causa não configuram o negócio de mútuo de que trata o dispositivo fundamentador da feito, posto que representam mera movimentação de recursos entre as duas empresas, originários, em sua maior parte, de operações que realiza com suas coligadas, pertinentes a serviços prestados e fornecimento de mercadorias.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10380/009.816/90-37

ACORDAO Nº 101-86.922

O deslinde da questão vincula-se, pois, a correta interpretação do conceito de mútuo referido no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065, no que concerne a sua definição, conteúdo e alcance.

Dispõe citado artigo:

"Art. 21 - Nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deverá reconhecer, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN."

Procurando delimitar o alcance do texto legal, a Administração Tributária baixou os Pareceres Normativos CST nºs 23/83 e 10/85, em cujos itens 2 e 2.1 deste último se lê:

"2. De acordo com o entendimento já expendido por esta Coordenação (subitem 2.1 do Parecer Normativo CST 23/83 - DOU de 24.11.83), é irrelevante a forma pela qual o empréstimo se exteriorize: contrato escrito ou verbal, adiantamento de numerário ou simples lançamentos em contas correntes entre empresas associadas caracterizam mútuo. Assim, qualquer modalidade que configure capital financeiro posto à disposição de outra pessoa jurídica sem remuneração, ou com compensação financeira inferior àquela estipulada, constitui fundamento para aplicação da norma legal.

2.1 - Todavia, é conveniente acrescentar nesta oportunidade que os negócios abrangidos no preceito legal sob exame não estão restritos a empréstimos em dinheiro, envolvendo também operações com mercadorias, matérias-primas e outras coisas fungíveis, tendo em vista o conceito de mútuo expresso no artigo 1.256 do Código Civil."

A orientação expressa nos citados atos normativos deixa claro que o mútuo é empréstimo de coisas fungíveis, pelo qual transfere-se a propriedade da coisa mutuada ao mutuário, que

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10380/009.816/90-37

ACORDÃO Nº 101-86.922

se obriga a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisas do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

Outro não é o entendimento que prevalece neste Colegiado, como se verifica da decisão consubstanciada no Acórdão nº 101-77.901/88, dentre outros, a qual foi pautada nos sólidos fundamentos destacados no magistral voto, da lavra do ilustre ex-Presidente deste Conselho, Dr. Urgel Pereira Lopes, que adoto na íntegra e transcrevo-os a seguir, para respaldar a solução do presente caso:

"Cumpre examinar se o PN CST nº 23/83, na passagem transcrita, explicitou a matéria dentro dos limites em que estava autorizado a fazê-lo, face à compreensão de "negócio de mútuo", única a que se refere o igualmente transcrito art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

Temos o art. 247 do Código Comercial Brasileiro:

"Art. 247 - O mútuo é empréstimo mercantil, quando a coisa emprestada pode ser considerada gênero comercial, ou destinada a uso comercial e pelo menos o mutuário é comerciante."

Por sua vez, o art. 1.256 do Código Civil Brasileiro estabeleceu:

"Art. 1.256 - O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisas do mesmo gênero, qualidade e quantidade."

E o mútuo espécie do gênero empréstimo, reservado às coisas fungíveis, sendo o comodato a outra espécie, restrito às coisas não fungíveis.

Em se tratando de empréstimo de dinheiro, coisa fungível por excelência, a hipótese somente pode ser de mútuo.

CARVALHO DE MENDONÇA (Tratado, Vol. VI, 2ª parte, nº 729) ensinou que por empréstimo compreende-se o contrato segundo o qual "uma das partes entrega certa coisa a outra parte, com a obrigação desta restituí-la na sua integridade ou em coisa equivalente".



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10380/009.816/90-37

WALDEMAR FERREIRA (Instituições, Vol.3, t.1, nº 850, pág. 307) esclareceu que o empréstimo é o "contrato por via do qual se confia alguma coisa a alguém a fim de usar dela temporariamente, com a obrigação de restituí-la, ou outra equivalente, conforme seja coisa fungível ou infungível".

CAIO MARIO DA SILVA PEREIRA (Instituições, vol. III, págs. 297 e segs.) depois de se referir que "sob a denominação genérica de empréstimo, reúnem-se as duas figuras contratuais do comodato e do mútuo, que exprimem ambas a mesma idéia de utilização de coisa alheia acompanhada do dever de restituição", define o mútuo como "o contrato pelo qual uma das partes transfere uma coisa fungível a outra, obrigando-se a restituir-lhe coisa do mesmo gênero, da mesma qualidade e da mesma quantidade".

Por via do contrato de mútuo transfere-se a propriedade da coisa mutuada ao mutuante.

Conforme PONTES DE MIRANDA (Tratado, Tomo XLII, par. 4.588): "Em seu sentido econômico e em seu fim jurídico, o mútuo opera a transferência a propriedade do bem fungível, quer tenha o mutuante, ou não, direito a juros, ...".

Porém, segundo o mesmo autor, o contrato de mútuo não tem por fito a transferência do direito de propriedade: só se transfere a propriedade porque disso se precisa para se poder dar ao mutuário o gozo do bem mutuado.

Há diminuição do patrimônio do mutuante no que diz respeito à coisa emprestada, mas seu lugar é preenchido pelo crédito correspondente contra o mutuário. Assim, não se dirá que o mútuo implica alienação, porque há dever do mutuário de restituir.

Consoante o art. 1.257 do Código Civil:

"Art. 1.257 - Este empréstimo transfere o domínio da coisa emprestada ao mutuário, por cuja conta correm todos os riscos dela desde a tradição".

No sentido da transferência da propriedade da coisa mutuada, além da lei, toda a boa doutrina.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10380/009.816/90-37

ACORDÃO Nº 101-86.922

No próprio Projeto do Código de Obrigações, de 1965, lê-se em seu art. 551:

"Pelo mútuo, uma das partes obriga-se a transferir à outra a propriedade de coisa fungível, restituindo o que houver recebido, em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade".

Aliás, observou-se que este Projeto conceitua o mútuo como contrato consensual. Todavia, o Projeto de Código Civil de 1975, ao tratar do mútuo (arts. 595 a 601) considera-o um contrato real e unilateral, do mesmo modo que o Código Civil vigente, nos arts. 1.256 e 1.257.

De fato, CAIO MARIO DA SILVA PEREIRA (op. e loc. cit.), esclarece: "Dentro da nossa sistemática, entretanto, a entrega efetiva da coisa é requisito de constituição da relação contratual. Sem a traditio há apenas promessa de mutuar (pactum de mutuo dando, contrato preliminar), que se não confunde com o próprio mútuo".

Na mesma linha FRAN MARTINS (Contratos e Obrigações Mercantis, 6ª ed., pag. 375): "Assim, para que o contrato de mútuo mercantil possa aperfeiçoar-se, necessário é que seja entregue ao mutuário a coisa emprestada, que passará à sua propriedade".

PONTES DE MIRANDA (op. cit., pars. 4585-4590):

"No direito brasileiro, o mútuo é de regra, contrato real: exige, para ser, o elemento entrega da coisa. A entrega da coisa, aí, não é elemento necessário à validade do contrato, nem à sua eficácia; é elemento necessário à sua existência".

O mesmo festejado Autor analisou, na op. cit., as divergências entre o contrato de mútuo e os contratos de "mandato de renda", de "depósito irregular", de "desconto", de "abertura de crédito", de "adiantamento bancário", "estimatório", "fiduciário", "negócios jurídicos e prestações com ou sem interesse", de "promessa de mútuo", de "contas-correntes", etc.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10380/009.816/90-37

ACORDAO Nº 101-86.922

Nessas condições, está certo o PN CST nº 23/83, no seu subitem 2.1, quando esclarece que não tem relevância a forma pela qual o empréstimo se exterioriza (enquanto mútuo). Entretanto, o que mais se contém no citado subitem deve ser visto com prudência, sob pena de se ver "negócio de mútuo" naquilo que nada tem a ver com mútuo."

No presente caso, entendo que a fiscalização não se houve com o devido acerto na caracterização da figura jurídica do mútuo, posto que, sem qualquer averiguação mais profunda, considerou como tal simples créditos movimentados em conta-corrente que a suplicante mantinha suas coligadas, valores esses que, segundo alegações da defendente, não infirmadas pelas autoridades fiscal e julgadora, em sua maioria resultam, de prestação de serviços e fornecimento de mercadorias entre as empresas, o que, de forma alguma se confunde com os negócios de mútuo de que trata o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

Aliás, além de não infirmar, o autuante confirma expressamente que os créditos que pretendeu caracterizar como mútuo decorrem de operações comerciais realizadas entre as empresas, contudo, entendeu tal circunstância irrelevante para a aplicação da norma fundamentadora da exigência, pois, para ele, tudo que pode ser avaliado financeiramente deve sujeitar-se ao comando do artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, conforme declara nos trechos a seguir transcritos da Informação Fiscal a fls. 42 / 43:

"A alegativa da defendente que mútuo é a obrigação de dar, enquanto que a relação estabelecida entre a mutuante e a Ar Frio Engenharia S/A, constitui-se na contrapartida, pela obrigação de fazer, não tem cabimento, tendo em vista que a mutuária Ar Frio é uma empresa eminentemente prestadora de serviços, portanto, com natureza economica inteiramente para prestar - fazer - alguma coisa perfeitamente avaliável em recurso financeiro (dinheiro), é aí que a obrigação de dar se confunde com a obrigação de fazer, ou seja, restituir bens da mesma natureza (recursos financeiros) representados pelas notas-fiscais e faturas de emissão da mutuária creditada na sua conta corrente.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10380/009.816/90-37

ACORDÃO Nº 101-86.922

Resta claro que a empresa Ar Frio está restituindo a autuada bens da mesma natureza, qual seja, recursos financeiros consubstanciados nas prestações de serviços.

.....

Quanto aos empréstimos efetuados à coligada Ar Frio da Amazonia, em diligência realizada junto a autuada, examinando a conta 2113-113 - conta Fornecedores, observamos a existência dos lançamentos à crédito desta conta de notas fiscais de fornecimento de gás da Ar Frio da Amazonia para Ar Frio Refrigeração, porém, tal fato é na verdade irrelevante à luz da legislação..."

Com a devida venia do ilustre Auditor Fiscal, não podemos concordar com seu entendimento, uma vez que o mesmo conflita frontalmente com os institutos de direito definidos no Código Civil Brasileiro, com o disposto no artigo 21 do DL 2.065/83, com a doutrina, jurisprudência e entendimento da administração tributária sobre a matéria, e também com a lógica e o bom senso. Pretender dar ao mútuo a elasticidade vislumbrada pelo autor do feito, exigiria, pelo menos, autorização legal expressa, precedida da revogação dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, que dispõem:

"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

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10380/009.816/90-37

ACORDAO Nº 101-86.922

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.

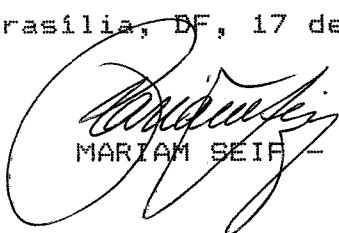
Citado artigo, conforme corretamente enfatizado pela recorrente em suas peças de defesa e corroborado pelos fundamentos supratranscritos, só se aplica aos negócios de mútuo, nos termos definidos no Código Civil Brasileiro.

Assim, não encontra amparo a presente exigência fiscal, razão porque devem ser excluídas da base de cálculo do crédito constituído as importâncias tributadas a este título.

Finalmente, no que respeita ao segundo item objeto do litígio, qual seja, glosa de gastos com instalações na filial da empresa em imóvel locado e respectiva correção monetária decorrente da ativação dos dispêndios, entendo irreparável o procedimento fiscal, uma vez que efetuado em perfeita consonância com o dispositivo legal de regência (art. 193, par. 2º, do RIR/80) e jurisprudência dominante neste Conselho, conforme citado na decisão recorrida.

A vista do exposto, dou provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as importâncias relativas à correção monetária dos contratos ditos "de mútuo".

Brasília, DF, 17 de agosto de 1994



MARIAM SEIF - RELATORA