

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10580/002.866/91-18

RECURSO Nº: 102.354 - I.R.P.J. - EXS. DE 1987 A 1990

ACORDAO Nº 101-86.147

RECORRENTE: MINERAÇÃO E QUIMICA DO NORDESTE S/A

RECORRIDA: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SALVADOR (BA)

R E L A T O R I O

MINERAÇÃO E QUIMICA DO NORDESTE S/A, qualificada nos autos, com sede em Candeias (BA), recorre a este Conselho da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Salvador, que julgou procedente a exigência fiscal formalizada no Auto de Infração de fls. 02/10.

O crédito tributário diz respeito ao Imposto de Renda-Pessoa Jurídica relativo aos exercícios de 1987 a 1990, e decorreu da adição ao lucro líquido das seguintes parcelas, consideradas indevidamente subtraídas do seu cômputo na apuração do lucro real:

1) Reserva de Reavaliação, em virtude de o respectivo laudo não satisfazer aos requisitos do art. 326, pars. 1º e 4º, do RIR/80:

Exercício de 1987 Cz\$164.523.837,00

2) Correção monetária de contrato de mútuo firmado com sua controladora, consoante estabelecido no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83:

Exercício de 1988 Cz\$ 232.294.463,23
Exercício de 1989 Cz\$1.673.507.233,87
Exercício de 1990 CZ\$ 11.535.136,68

Na impugnação de fls. 345/358, tempestivamente apresentada, a autuada argumentou, em síntese, que:

- o auto padece de vício insanável, pois o Fisco não pode invalidar laudo de reavaliação que atende a todos os preceitos legais estabelecidos no art. 8º da Lei nº 6.404/76, com

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10580/002.866/91-18

ACORDÃO Nº 101-86.147

base em omissão sanável, por simples verificação na contabilidade da empresa;

- outro vício insanável do auto, que o torna nulo, consiste em que a empresa é isenta em 100% do imposto de renda, por incentivo fiscal da SUDENE;

- as contas "Títulos a Receber-Companhias Afiliadas" e "Títulos a Pagar-Companhias Afiliadas" são utilizadas para registrar todas as operações de empréstimos entre a impugnante e sua controladoras DOW QUIMICA S/A, inclusive os contratos de mútuo, sobre cujos saldos diários são calculados a correção monetária;

- as rubricas "Contas a Receber-Companhias Afiliadas" e "Contas a Pagar-Companhias Afiliadas" constituem um grupo de contas utilizado para o registro contábil do faturamento entre a impugnante e sua controladora, não para registro de mútuo;

- o mútuo é definido no art. 1.256 do Código Civil como sendo o empréstimo de coisa fungível, estando o mutuário obrigado a restituir ao mutuante coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade do que recebeu; e o art. 267 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;

- não houve entrega de dinheiro à controladora, não se estabelecendo obrigação de devolver coisa do mesmo gênero, quantidade e qualidade, e não se contratou a incidência de correção monetária no período de 60 dias iniciais; ao contrário, houve entrega do bem efetivamente vendido à controladora, passando a incidir correção monetária sobre o valor devido a partir do 61º dia;

- por força do princípio da legalidade, não se pode ampliar o conteúdo da norma contida no art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, com o objetivo de estender a obrigatoriedade da correção monetária sobre créditos resultantes de operações outras que não envolvam mútuo, como as de compra e venda.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10580/002.866/91-18

ACORDÃO Nº 101-86.147

O autor do procedimento, em informação a fls. 410/414, propugnou pela manutenção integral do lançamento. Na oportunidade, frisou que o laudo de reavaliação (documento anexo ao presente processo), não atendeu aos requisitos legais referentes à indicação dos anos de aquisição dos bens reavaliados e às modificações no custo original dos mesmos.

O julgador singular manteve a exigência em sua totalidade, conforme decisão de fls. 415/424, que ostenta a seguinte ementa:

"LAUDO DE AVALIAÇÃO

A contrapartida do aumento do valor dos bens do ativo permanente cujo laudo de avaliação não satisfizer às exigências das leis comerciais e fiscais será adicionada ao lucro líquido do exercício para efeito de determinação do lucro real.

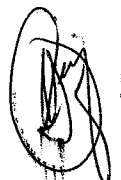
EMPRESTIMOS ENTRE CONTROLADA/CONTROLADORA

Caracteriza o mútuo para os efeitos do artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 a existência no Ativo de Duplicatas a Receber quando está evidenciado que as emissões ocorrem já com o propósito de transformar os respectivos valores em empréstimos de mútuo após o vencimento das mesmas.

LANÇAMENTO PROCEDENTE."

No tocante à reavaliação de bens, a autoridade julgadora salientou que o desatendimento aos requisitos do art. 326 do RIR/80 não poderia, por falta de amparo legal, ser sanado mediante verificação na contabilidade. Haveria, pois, que sujeitar-se ao ditame do par. 4º, ou seja, proceder à adição do valor ao lucro líquido para efeito de determinar o lucro real. E, relativamente ao incentivo da SUDENE, destacou que, nos termos do Parecer Normativo CST 11/81, tal ajuste do lucro líquido não afeta o lucro da exploração da atividade incentivada.

No que concerne à correção monetária sobre os contratos de mútuo, a autoridade singular, após tecer considerações sobre a questão, referiu-se ao Parecer Normativo CST 23/83, segundo o qual não tem relevância, para efeito do



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10580/002.866/91-18

ACORDAO Nº 101-86.147

disposto no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 a forma pela qual o empréstimo se exteriorize.

Em recurso voluntário dirigido a este Conselho, fls. 432/447, a litigante alegou, resumidamente:

1. Sobre o Laudo de Reavaliação:

- que o mesmo preencheu os requisitos essenciais exigidos e que a infração apontada foi meramente de caráter formal, não invalidando o valor nele estabelecido;

- que, após o advento da Lei nº 6.404/76 e do Decreto-lei nº 1.598/77, a reavaliação passou a constituir procedimento aceitável para refletir a valorização do patrimônio e a lei fiscal a manteve neutra de efeitos fiscais, desde que mantida em reserva;

- que que, em nenhum momento foram questionados os valores dos bens reavaliados, tendo a fiscalização se firmado apenas em aspectos formais, mencionando, a respeito, o Acórdão nº 105-5.320, de 26.02.91;

- que a autoridade singular contradiz a própria lei (art. 326, par. 1º, do RIR/80), ao proibir que uma omissão formal seja suprida com os documentos contábeis do lançamento do bem no patrimônio.

2. Sobre os Empréstimos entre Controlada/Controladora

- que o mútuo é definido no art. 1.256 do Código Civil e no art. 247 do Código Comercial, os quais referem-se a este instituto como sendo empréstimo mercantil;

- que as pessoas que celebram um contrato de compra e venda visam a transferência e a aquisição da propriedade ou de algum direito inerente a ela, cujas características principais são a de ser consensual, bilateral, comutativa e onerosa;



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10580/002.866/91-18

ACORDÃO Nº 101-86.147

que, muito embora as empresas sejam coligadas, não há como tributar negócios de compra e venda a prazo, ampliando conceito próprio de nosso ordenamento jurídico, para enquadrá-lo como se mútuo fosse;

- que a compra e venda a prazo jamais se equivalerá à mútuo, mesmo que o valor da operação seja lançado em contas correntes da vendedora, no caso, a recorrente;

- que, quando vende à controladora alguma espécie de mercadoria a prazo, decorre daí uma operação de compra e venda e outra de crédito em favor da compradora, crédito este que não é operação de mútuo, pois as coisas dadas por empréstimo serão devolvidas no mesmo gênero, número e medida das entregas; ora, se a recorrente dá a mercadoria e, ainda, depois de certo prazo, recebe dinheiro, mútuo não houve, mas compra e venda;

- que por força do princípio da legalidade não se pode ampliar o conteúdo da norma contida no art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 com o fito de entender a obrigatoriedade da correção monetária sobre créditos resultantes de compra e venda a prazo, quando esta obrigatoriedade inexiste; cita em defesa a sua tese os Acórdãos nº 101-79.989/90 e 102-24.650/89;

- que a própria autoridade julgadora reconheceu que todas as operações efetuadas estão corretas, inclusive quanto às suas formas de contratação.

E o relatório.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10580/002.866/91-18

ACORDÃO Nº 101-86.147

V O T O

Conselheira MARIAM SEIF, Relatora

Não obstante as preliminares de nulidade do auto de infração arguidas pela recorrente, passarei, de plano, para o exame do mérito do litígio, posto que: a) de um lado, os diversos precedentes invocados pela recorrente, julgados neste Conselho, militam a seu favor, os quais exercerão, seguramente, grande influência na apreciação do presente caso; b) de outro lado, o artigo 249, 2º do Código de Processo Civil, declara 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 as matérias objeto da autuação, as quais serão apreciadas na ordem em que constaram da peça vestibular, a saber:

I - ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO DE RESERVA DE REAVALIAÇÃO, no exercício de 1987, em virtude de o Laudo não atender aos requisitos do artigo 326 do RIR/80.

A exigência fiscal relativa a este item decorreu de falhas apontadas pelo autor do feito no laudo que embasou a reavaliação de bens integrantes do ativo imobilizado da recorrente, procedida no exercício de 1987: segundo acusação fiscal o laudo não indicou os anos de aquisição dos bens reavaliados nem das modificações no custo original dos mesmos, infringindo o disposto nos parágrafos 1º e 4º do artigo 326 do RIR/80.

Em sua defesa, a recorrente afirma que o laudo atendeu a todos os preceitos legais estabelecidos no artigo 8º da Lei nº 6.404/76, não sendo legítimo ao Fisco invalidá-lo com base em omissão sanável, por simples verificação na contabilidade da empresa.

Vê-se, pois, que a controvérsia está no tratamento fiscal dispensado à avaliação de bens do ativo permanente, cuja regulamentação encontra-se consolidada no artigo 326 do RIR/80, que reza:



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10580/002.866/91-18

ACORDÃO Nº 101-86.147

"Art. 326 - A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do artigo 8º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 35, e Decreto-lei nº 1.730/79, art. 1º, VI)."

O art. 8º e seu 1º da Lei nº 6.404/76, que estabelece os requisitos do laudo para fruição do diferimento da tributação da reserva, dispõe:

"Art. 8º - A avaliação dos bens será feita por 3 (três) peritos ou por empresa especializada, nomeados em assembléia geral dos subscritores, convocada pela imprensa e presidida por um dos fundadores, instalando-se em primeira convocação com a presença de subscritores que representem metade, pelo menos, do capital social, em segunda convocação com qualquer número.

1º - Os peritos ou a empresa avaliadora deverão apresentar laudo fundamentado, com indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruído com os documentos relativos aos bens avaliados, e estarão presentes à assembléia que conhecer do laudo, a fim de prestarem as informações que lhes forem solicitadas."

Do teor do dispositivo supratranscrito resta evidenciado que dentre os requisitos estabelecidos pela Lei das Sociedades por Ações a serem observados para a avaliação dos bens do ativo permanente, não figura o aspecto questionado pelo Fisco. Isto porque o legislador comercial, ao enumerar os requisitos, preocupou-se, precipuamente, em proteger os acionistas, sobretudo, os minoritários, e também os credores.

Ao cuidar do tratamento fiscal da reserva constituída na reavaliação de bens, o legislador tributário, além de encampar os requisitos previstos na lei comercial, incluiu, ainda, a necessidade da indicação dos anos da aquisição dos bens

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10580/002.866/91-18

ACORDÃO Nº 101-86.147

reavaliados e das modificações no seu custo original (artigo 41, par. 4º, do Decreto-lei nº 1.598/77), com vistas a possibilitar ao Fisco o perfeito controle dos bens avaliados, seja em relação ao novo valor atribuído, seja no tocante à quotas de depreciação a serem apropriadas no resultado do exercício.

Tal como se depreende dos textos supratranscritos, se a reserva de reavaliação for constituída na forma da Lei, sua tributação será efetuada quando realizada, segundo uma das hipóteses do parágrafo 3º do citado artigo 326 do RIR/80.

Caso contrário, isto é, se a reserva não tiver sido constituída segundo os requisitos legais enumerados no mesmo artigo 326, incide a regra do seu par. 4º, in verbis:

"Par. 4º - Se a reavaliação não satisfizer aos requisitos deste artigo, será adicionada ao lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 43, par. 1º, "h", e Lei nº 154/47, art. 1º)."

Tendo presentes a norma legal e a sua finalidade, constata-se no caso sob exame que:

a) não há nos autos qualquer reclamação de acionista minoritário, objetivo maior da norma do art. 8º da Lei nº 6.404/76;

b) igualmente não se encontra nos autos demonstração feita pelo Fisco de que os valores constantes do laudo não correspondam a realidade;

c) o laudo juntado volume no anexo ao processo, atendeu formalmente a todos os requisitos previstos no 1º do art. 8º da Lei nº 6.404/76;

d) os aspectos omitidos, poderiam ser perfeitamente conferidos na contabilidade da empresa, já que



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10580/002.866/91-18

ACORDÃO Nº 101-86.147

referem-se a bens registrados em seu ativo imobilizado, com respaldo em documentos que, certamente, contém o ano de aquisição e das modificações feitas no bem;

e) não obstante, inexistente nos autos intimação ou outro termo que evidencie a preocupação do autuante em obter tais informações.

A par de tudo isso, não se encontra nos autos qualquer demonstração de prejuízo ao erário, resultante das imperfeições apontadas pelo Fisco.

Assim, consideradas as provas dos autos, e tendo presentes a observância dos requisitos fundamentais estabelecidos na legislação de regência, entendo que a decisão recorrida merece reforma no tocante a este item da autuação.

II - ADIÇÃO AO LUCRO LIQUIDO da correção monetária incidente sobre contratos de mútuo.

O lançamento tributário discutido neste item resultou do fato de haver a Fiscalização entendido que, tendo ocorrido o vencimento de "Duplicatas a Receber", referentes à venda de produtos que a recorrente fez à sua controladora, e incorrido o seu resgate mediante pagamento em dinheiro, mas sim mediante transformação do crédito em mútuo, estaria configurada operação de mútuo, incidindo, desta forma, o disposto no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83. E o que se infere, inclusive, da leitura da decisão recorrida (fls. 422/423):

" ... A autuada vende produtos ou presta serviços à sua controladora, é emitida nota fiscal/fatura e correspondente duplicata com vencimento para 60 dias, quando, então, com o não pagamento do título, é que seu valor é transformado em mútuo. Há registro no processo que a transformação só foi efetuada no quarto mês, contados a partir da data de emissão da duplicata.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10580/002.866/91-18

ACORDÃO Nº 101-86.147

Para frisar as diferenças entre as duas etapas, após o vencimento da duplicata a autuada faz a transferência de Contas a Receber/a Pagar para Títulos a Receber/a Pagar, com apoio em contrato de mútuo firmado entre ela e sua controladora, onde se lê:

"A MUTUANTE obriga-se a emprestar rotativamente à mutuada, a partir desta data, na medida das disponibilidades daquela e necessidade desta a título de mútuo, a importância equivalente a"...

Mas antes é aproveitado o prazo que for conveniente às partes interessadas, com cuidado de não fugir aos padrões de mercado, incluindo a emissão das duplicatas, caracterizando a operação como de venda/compra para pagamento posterior, o que permitiria escapar à tributação prevista no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

Como dito anteriormente, é um procedimento constante e não um fato isolado. A própria Autuada, em sua impugnação demonstra ser rotina operações desse tipo entre ela e a sua controladora; de modo que não seria incoerente concluir que à época da emissão da duplicata as duas empresas já soubessem que a transação seria após o vencimento enquadrada como mútuo. Nesse passo, em se tratando de empresas controlada e controladora, entende-se que o primeiro ato tem característica de operação à vista.

Desse modo, apesar dos cuidados tomados pela autuada para caracterizar a primeira fase da transação como se fosse venda à prazo, está claro que o referido prazo, para efeito do disposto no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, não tem razão de ser."

Nessa linha de raciocínio, o Fisco procedeu a tributação da correção monetária sobre o valor constante das Contas a Receber, do período compreendido entre a emissão das duplicatas até o seu vencimento, ou seja, até a data de sua transformação em mútuo.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10580/002.866/91-18

ACORDÃO Nº 101-86.147

Em que pese a aparente lógica do raciocínio construído pelo autor do feito, e corroborado pela autoridade julgadora de primeira instância, não vislumbro em nosso ordenamento jurídico, especialmente na legislação fiscal, suporte para o lançamento em discussão: a uma, porque a constituição de crédito tributário se subordina ao princípio da legalidade cerrada, o qual veda a fiscalização promover o lançamento fundado em mera presunção, e a outra, porque, de igual modo deferido ao Fisco, por simples presunção, desconsiderar ou transformar um ato jurídico em outro, por entendê-lo simulado, sem qualquer demonstração de vício nele contido voltado a escamotear a verdade em prejuízo de terceiros ou violação a lei.

Ora, o fato de ter a recorrente deixado de exercer seu direito de crédito vencido e após o vencimento transformado mencionado crédito em mútuo, não desqualifica a operação de compra e venda que originou o crédito original, especialmente, quando a autoridade fiscal não aponta qualquer vício, mínimo que seja, capaz de respaldar a descaracterização da natureza jurídica do ato, para transformá-lo em outro tipo de negócio com conceito e características próprias, que é o caso do mútuo.

Com efeito, a jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes é pacífica no sentido de que "o conceito de mútuo é legal e não comporta, na sua interpretação e aplicação, o alargamento de seu alcance de forma a branger outras figuras contratuais", conforme expressamente declarado na ementa do Acórdão nº 101-84.918, de 24/03/93, onde, se declara, ainda, que "o atraso no pagamento de duplicatas não se equipara nem se assemelha à operação de mútuo".

Os fundamentos desse entendimento estão consubstanciados no voto condutor do mencionado aresto, da lavra do ilustre Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, os quais ora transcrevo para embasar a presente decisão:

Dispõe o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 1983, "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



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10580/002.866/91-18

ACORDÃO Nº 101-86.147

real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação da ORTN."

O Código Civil Brasileiro, em seu artigo 1.256, estabelece que:

"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."

Segundo DE PLACIDO E SILVA, in "VOCABULARIO JURIDICO", Forense, 1980, vol. III, págs. 1.045/1.046:

"MUTUO. Derivado do latim mutum, de mutuari (emprestar ou dar por empréstimo), é na linguagem técnica-jurídica, empregado para designar o contrato de empréstimo oneroso, em distinção ao comodato, que é do empréstimo gratuito.

E definido como o contrato real, pelo qual uma das partes entrega à outra, coisa fungível, isto é, coisa que possa ser substituída por outra da mesma quantidade, assumindo essa outra parte a obrigação, tão logo se finde o prazo, que se estabelece no contrato, de dar ao contratante que lhe entregou inicialmente, outro tanto em qualidade e quantidade da coisa, acrescida de maior quantidade se assim tiver estipulado.

O contrato de mútuo, assim, se resolve em duas obrigações de dar:

Inicialmente, o mutuante, que é o prestador, dá a coisa ao mutuário, para que a use e, mesmo, a consuma.

Vencido o contrato, o mutuário, o receptor da coisa, é obrigado a dar ao mutuante outro tanto da coisa recebida, do mesmo gênero, da mesma qualidade e quantidade."



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10580/002.866/91-18

ACORDÃO Nº 101-86.147

PONTES DE MIRANDA, em seu "TRATADO DE DIREITO PRIVADO", Tomo XLII, 4.585 a 4590, nos ensina:

"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.

Em seu sentido econômico e em seu fim jurídico, o mútuo opera a transferência da propriedade do bem fungível, quer tenha o mutuante, ou não, direito a juros (percentagem ou outra quantidade que corresponda ao aproveitamento temporário pelo mutuário)."

O festejado autor, na mesma obra, preleciona:

"Quem empresta, quem mutua "dá em empréstimo", expressão usada na linguagem dos séculos passados. Quem vende e entrega, mesmo se reserva propriedade, não dá em empréstimo, porque recebe preço ao entregar, ou aguardar que se lhe pague o preço."

O mútuo, por suas características, não pode ser confundido com o negócio jurídico denominado compra e venda, vez que neste ocorre a transferência da propriedade da coisa, por alienação, mediante o pagamento do preço previamente estipulado, e resulta de contrato oneroso, bilateral e consensual, implicando existência de três elementos: a coisa objeto da venda, o preço e o consentimento das partes. O preço, no caso, se apresenta como elemento dominante, devendo o comprador cumprir a obrigação de pagá-lo pela coisa adquirida, e o mesmo deve revelar o valor da coisa por sua equivalência em dinheiro. O mútuo, por outro lado, é o contrato de empréstimo, oneroso, através do qual uma das partes entrega à outra, coisa fungível, assumindo a outra parte a obrigação de dar outro tanto, em quantidade e qualidade.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10580/002.866/91-18

ACORDÃO Nº 101-86.147

O simples atraso no pagamento da obrigação, principalmente quando esta resulta de contraprestação por serviços, não pode implicar alteração na natureza jurídica do contrato, trasmutando-o de compra e venda para empréstimo.

Não só este Conselho, através de suas diversas Câmaras, como também a Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, já se manifestou de forma reiterada sobre o assunto, valendo transcrever, dentre outras, as ementas dos Acórdãos:

Acórdão nº 101-81.150, de 18/02/91:

"IRPJ - EMPRESTIMO ENTRE COLIGADAS - O Contrato de Compra e Venda de Ações não configura negócio de mútuo, mesmo que contenha cláusula de pagamento parcelado do preço, não sendo aplicável o disposto no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83."

Acórdão nº 105-4.938, de 23/10/90:

"IRPJ - MUTUO ENTRE PESSOAS JURIDICAS COLIGADAS, INTERLIGADAS, CONTROLADORAS E CONTROLADAS - CREDITOS DECORRENTES DE OUTROS TIPOS DE CONTRATOS - Não incide a norma do artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 sobre crédito de uma empresa junto à sua controladora em decorrência de venda a prazo que lhe fez de quotas de capital de terceiras empresas."

Acórdão nº 105-5753, de 10/6/91:

"Não caracteriza contrato de mútuo a compra e venda mercantil, ainda que haja atraso na liquidação dos títulos emitidos. Condição "sine qua non" para a existência do mútuo é a restituição de coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade ao mutuante."



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10580/002.866/91-18

ACORDÃO Nº 101-86.147

A hipótese sob exame, como visto, guarda semelhança àquela de que cuida o aresto recorrido, pois, de igual modo refere-se ao não pagamento de obrigação no prazo avençado, sendo que naquele caso, a obrigação resultava de contraprestação de serviços, e neste, de venda de produtos, diferenciando-se, ainda, pelo fato de ter a vendedora, em comum acordo com a compradora, transformado o crédito em mútuo, na hipótese em causa. Porém este fato, por si só, não pode implicar em alteração da natureza jurídica do contrato original de compra e venda, transformando-o para contrato de empréstimo, especialmente, se a autoridade fiscal não logra apontar qualquer vício no primeiro contrato capaz de desqualificá-lo ou considerá-lo ato simulado.

A propósito do assunto, ensina Pontes de Miranda, in "Tratado de Direito Privado", Ed. Revista dos Tribunais, 3ª Ed., Tomo XLII, pag. 32:

"Se o comprador e o vendedor estabeleceram que a compra-e-venda é à vista e o comprador subscreve e emite título de crédito, mesmo sem juros, trata-se de título ou a que corresponde negócio jurídico unilateral, ou que diz respeito a negócio jurídico bilateral. De qualquer modo, há dois negócios jurídicos: o contrato de compra-e-venda que, feito o pagamento à vista, não mais gera dívida por parte do comprador, e o negócio jurídico unilateral (título ao portador, letra de câmbio, nota promissória, duplicata mercantil, ou outro título cambiariforme), ou o negócio jurídico bilateral do empréstimo. Se o contrato de compra-e-venda foi à prestação, os pagamentos são sucessivos.

Se a compra-e-venda se concluísse com a cláusula do pagamento parcial ou pagamento parcial a prazo, dizendo-se como se há de fazer a prestação ou se há de se fazer as prestações futuras, só existe um negócio jurídico, que é o de compra e venda."

Ora, no caso concreto, o negócio jurídico concretamente ocorrido diz respeito a compra-e-venda para pagamento a prazo, e, após o vencimento da obrigação, transformação do crédito em mútuo, o que não transmuta a natureza jurídica do primeiro negócio (compra-e-venda) para mútuo, que é contrato de empréstimo oneroso, através do qual uma das partes entrega à

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

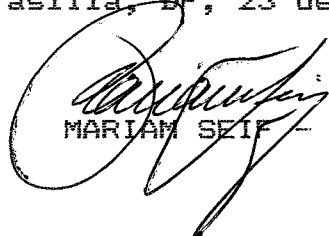
PROCESSO Nº 10580/002.866/91-18

ACORDÃO Nº 101-86.147

outra, coisa fungível, assumindo a outra parte a obrigação de dar outro tanto, em quantidade e qualidade. Ou seja, na compra e venda está presente a obrigação de pagar, enquanto que no negócio de mútuo ocorre a obrigação de restituir, não podendo, por isso mesmo os dois institutos serem confundidos ou transmutados, aleatoriamente, de um para o outro.

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário interposto.

Brasília, DF, 23 de fevereiro de 1994


MARIAM SEIF - RELATORA