



MINISTÉRIO DA FAZENDA

AA / JAN

Sessão de 09 de julho de 1990.

ACÓRDÃO Nº 101-80.306

Recurso nº 96.094 - IRPJ - EXS: DE 1985 a 1988

Recorrente BRASMAG - CIA. BRASILEIRA DE MAGNÉSIO

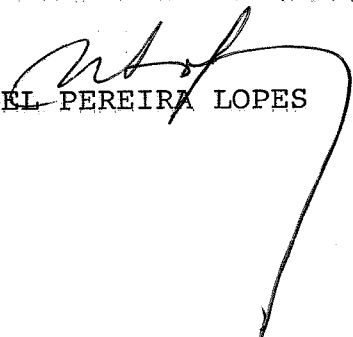
Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM MONTES CLAROS /MG.

IRPJ - NEGÓCIOS DE MÚTUO - ART. 21 DO
DECRETO-LEI Nº 2.065/83. ADIANTAMENTOS
A FORNECEDORES. Existentes contratos
de compra e venda, de empreitada e de
transportes, com previsão expressa de
adiantamentos aos fornecedores, emprei-
teiros e transportadores, em que es-
ses adiantamentos são amortizados com
bens, obras ou transportes, sem resti-
tuição do numerário adiantado, no to-
do ou em parte, não houve " negócios
de mútuo ". Esse entendimento não se
modifica pelo fato de mutuantes e mu-
tuárias serem sociedades coligadas, in-
terligadas, controladoras e controla-
das.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos
de recurso interposto por BRASMAG - CIA. BRASILEIRA DE MAGNÉSIO.

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

Sala das Sessões (DF), em 09 de julho de 1990.


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE E
RELATOR

V.V.

VISTO EM
SESSÃO DE:


AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

12 JUL 1990

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER e JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN. Ausente por motivo justificado o Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10670-000.309/89-57

RECURSO Nº: 96.094

ACÓRDÃO Nº: 101-80.306

RECORRENTE: BRASMAG - CIA. BRASILEIRA DE MAGNÉSIO

R E L A T Ó R I O

BRASMAG-CIA. BRASILEIRA DE MAGNÉSIO, empresa jurisdicionada à D.R.F. em Montes Claros - MG, recorre para este Conselho pleiteando a reforma da decisão de primeiro grau.

2. Segundo o Auto de Infração de fls. 34, lavrado em 11.05.89, a contribuinte realizou negócios de mútuo com a controladora Metalur S.A. Administração e Participação e com as interligadas Eletrometalur S.A., Metalur Mineração, Transmetal Ltda. (Transrima), Metalur Florestal, Metalur Mecânica Ltda., CREIN-Const. Resid. Ind. Ltda., nos exercícios de 1985, 1986, 1987 e 1988, anos-base de 1984, 1985, 1986 e 1987. No entanto, não reconheceu, para efeito de determinação do lucro real, pelo menos a correção monetária calculada com base no valor da variação da OTN, infringindo, assim, o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

Foram efetuados os cálculos considerando os valores mutuados diariamente, conforme o Livro Razão, recorrendo-se ao método hamburguês, nos termos do PN-CST nº 10/85, chegando-se aos seguintes valores:

EXERCÍCIO DE 1985, ANO-BASE DE 1984

Omissão de receitas	Cz\$ 1.165.639,15
(-) Prejuízo do exercício	<u>Cz\$ 123.668,15</u>
Base tributável	Cz\$ 1.041.971,00

Acórdão nº 101-80.306

EXERCÍCIO DE 1986, ANO-BASE DE 1985

Omissão de receitas e base tributável Cz\$ 3.513.904,25

EXERCÍCIO DE 1987, ANO-BASE DE 1986

Omissão de receitas Cz\$ 3.992.251,88

(-) Prejuízo do exercício Cz\$ 1.855.741,00

Base tributável Cz\$ 2.136.510,88

EXERCÍCIO DE 1988, ANO-BASE DE 1987

Omissão de receitas e base tributável Cz\$ 4.239.406,05

3. Dentro do prazo a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 41/42. Aduziu que as contas de razão levantadas pela 'fiscalização são todas intituladas adiantamentos a fornecedores, que movimentam as transações das empresas, suprindo umas as outras com equipamentos, peças e mercadorias, ajustadas periodicamente as condições de fornecimento, tais como especificações, prazo, preço' etc., do fornecimento. Que não tem fundamento legal o levantamento fiscal, sendo inaplicáveis o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 e o PN-CST nº 10/85, de vez que o fato gerador não ficou caracterizado na forma do art. 114 do CTN. Que pela definição de mútuo dada 'pelo art. 1.256 do Código Civil, a restituição da coisa, sendo dinheiro, pode ensejar a reposição do valor aquisitivo da moeda, via correção monetária. Se a restituição é em mercadorias a reposição do capital é integral. Que o art. 108, § 1º, do CTN, proíbe o emprego da analogia para exigir tributo. Pediu a revogação do Auto.

4. Contradita fiscal a fls. 57 assinalando que é irrelevante a forma pela qual o empréstimo se exteriorize, segundo os PN's CST nºs. 23/83 e 10/85.

5. A decisão de primeiro grau (fls. 59/62) manteve o lançamento.

6. Ciente em 08.11.89 a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 66/70, protocolizado em 08.12.89. Sublinha :

Acórdão nº 101-80.306

"o que ocorreu com a movimentação das contas objeto do lançamento fiscal foi o desdobramento das condições de um Contrato de Compra e Venda firmado entre as empresas relacionadas nos autos e, portanto, fora do alcance das disposições do art. 21 do DL 2.065/83 e dos PN-CST 23/83 e 10/85." Mais adiante: "não adiantou numerário, nem fez simples lançamento em conta corrente de qualquer feitio que configurasse CAPITAL FINANCEIRO posto à disposição das coligadas."

Desenvolveu as demais razões já afloweradas na impugnação.

Juntou aos autos cópias dos contratos e fls. do Razão.

É o relatório.



Acórdão nº 101-80.306

V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator:

O recurso é tempestivo.

Sobre os "negócios de mútuo" a que alude o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, e as consequências de ordem fiscal daí decorrentes, escrevi no voto do Acórdão unânime nº 101-77.901, de 15.08.88, de que fui Relator:

Dispõe o art. 21, "caput", do Decreto-lei nº 2.065/83:

"Art. 21 - Nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutante 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".

Procurando delimitar o alcance do texto legal a Administração Tributária baixou o Parecer Normativo CST nº 23, de 22 de novembro de 1983, onde se lê:

"2.1 - Não tem relevância 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 compensação financeira inferior à quella estipulada na lei, constitui fundamento para aplicação da norma legal."

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 "negócios de mútuo", única a que se refere o igualmente transcrito art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

Temos no art. 247 do Código Comercial Brasileiro:

9.

"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. 1256 do Código Civil Brasileiro estabeleceu:

"Art. 1256 - 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."

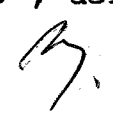
É o mútuo espécie do gênero empréstimo, reservado às coisas fungíveis, sendo o comodato a outra espécie, restrito às coisas não fungíveis.

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 o obrigação desta restituí-la na sua integridade ou em coisa equivalente."

WALDEMAR FERREIRA (Instituições, vol. 3, t.I, 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 a coisa fungível ou infungível."

CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA (Instituições, vol. III, págs.297 e segs.), depois de 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



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 10670-000.309/89-57
Acórdão nº 101-80.306

como "o contrato pelo qual uma das partes transfere uma coisa fungível a outra, obrigando-se esta 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 mutuário.

Conforme PONTES DE MIRANDA (Tratado, Tomo XLII, § 4.588): "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..."

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 o dever do mutuário de restituir.

Consoante o art.1257 do Cód.Civil:

"Art. 1257. Este empréstimo transfere o domínio da coisa emprestada ao mutuário, por cuja conta correm to dos os riscos dela desde a tradição."

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

No próprio Projeto de 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 mutuário o que houver recebido, em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade."



Aliás, observa-se que esse 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 MÁRIO 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 mutuo."

Na mesma linha FRAN MARTINS (Contratos e Obrigações Mercantis, 6a. ed., pág.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., §§ 4.585-4.590):

"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 a prestações com ou sem interesse", de "promessa de mútuo", de "conta-corrente" etc.

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 o mútuo.



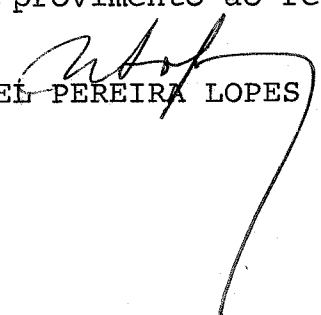
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 10670-000.309/89-57

Acórdão nº 101-80.306

Ora, no caso destes autos, todos contratos junta dos pela recorrente, sejam eles de compra-e-venda, de empreitada, ou de transporte, contêm cláusulas prevendo adiantamentos dos preços contratados. Não há evidência, nem sequer indícios, de que as importâncias adiantadas tenham sido liquidadas mediante ' restituição, no todo ou em parte, de numerário. Ao contrário, tu do demonstra que a contribuinte recuperou o que adiantara justamente com a entrega de mercadorias, a realização de obras ou a prestação de serviços por parte daquelas empresas que receberam' os adiantamentos.

Em tais circunstâncias, não houve "negócios de mútuo", à luz da Lei ou da Doutrina.

Dou provimento ao recurso.


URGEL PEREIRA LOPES - RELATOR.