



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

PROCESSO Nº 10768/037.085/87-33

AFCA

Sessão de 10 de setembro de 1991

ACORDÃO Nº 101-82.011

Recurso nº: 100.552 - IRPJ - EX: DE 1984.

Recorrente: FININVEST S/A CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTOS.

Recorrida: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL NO RIO DE JANEIRO (RJ).

NEGÓCIOS DE MÚTUO - ART. 21 DO DE-
CRETO-LEI Nº 2.065/83.

A movimentação de recursos entre em-
presas ligadas, próprias de conta-
-corrente contábil, não configura
negócio de mútuo capaz de fazer in-
cidir o artigo 21 do Decreto-lei nº
2.065/83, ou justificar a sua apli-
cação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos
de recurso interposto por FININVEST S.A. CRÉDITO FINANCIAMENTO E IN-
VESTIMENTOS.

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 10 de setembro de 1991


MARIAM SEIF

- PRESIDENTE E RELA-
TORA


AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS-PROCURADOR DA FAZEN-
DA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 12 SET 1991

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros

V.V.

ros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CRIS
TÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL, CÂNDIDO
RODRIGUES NEUBER e JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN.







SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10768/037.085/87-33

2.

RECURSO Nº: 100.552

ACORDÃO Nº: 101-82.011

RECORRENTE: FININVEST S/A CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTOS.

R E L A T Ó R I O

FININVEST S/A CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTOS, com sede na cidade do Rio de Janeiro(RJ), à Rua da Passagem, nº 170, s/ 101 a 901, manifesta recurso a este Colegiado contra a decisão do Senhor Delegado da Receita Federal naquela cidade, que julgou procedente, em parte, o lançamento de ofício formalizado no Auto de Infração de fls. 01/02, relativo ao exercício de 1984, período-base de 1983.

Os fatos que motivaram a exigência e seu enquadramento legal, estão assim descritos na peça vestibular:

"Não oferecimento à tributação da variação monetária devida.

A empresa emprestou em conta corrente às suas ligadas:

AMSA S/A SERV.CRED.COBRAN.PROC.DADOS

SCSERV CRÉDITO S/A

FININVEST DISTRIBUIDORA TIT. VALORES MOB.,

sem que fosse oferecida à tributação a Variação Monetária conforme determinado pelo artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

Para cálculo desta correção, tomaram-se os saldos líquidos do razão, imputando-se aos mesmos a variação monetária diária, conforme orientação

Acórdão nº 101-82.011

contida no PN CST 10/85.

Os saldos diários corrigidos e as respectivas variações monetárias, encontram-se em listagens anexas, que passam a fazer parte integrante deste auto.

VALORES A TRIBUTAR:

AMSA	677.008.091
SCSERV CRED	378.823.672
FDTV S/A	684.599.887
Total	1.740.431.650

Enquadramento Legal: art. 21, Decreto-lei nº 2.065/83, PN CST 23/83 e PN CST 10/85."

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, a contribuinte ingressou, tempestivamente, com a impugnação de fls. 49/63, alegando, no que pertine aos fatos, resumidamente, que:

"Foram lavrados mais 3 autos de infração na mesma data do ora impugnado - 29.10.87 - contra as diversas empresas que mantinham caixa única com a suplicante. Se pudessem prevalecer as cobranças objeto do auto de infração, configurar-se-ia um dos mais graves atentados à equidade ou justiça fiscal que se possa conceber já que, se as empresas autuadas houvessem efetivamente cobrado a correção monetária (...) nos precisos termos determinados muito a posteriori pelos Agentes Fiscais, não seria apurada diferença de imposto, ou seria apurado uma ínfima diferença ou talvez mesmo uma redução de imposto efetivamente pago pelas empresas consideradas em conjunto...

O próprio auto de infração diz expressamente que todas as operações realizadas são de conta-corrente: verifica-se pois que não ocorreram na espécie '... negócios de mútuo...'

O auto de infração reflete claramente o fato de que a correção monetária e os juros objeto de tributação em momento algum foram recebidos pela suplicante. Não teve ela suplicante durante instante algum a disponibilidade econômica ou jurídica de tal correção monetária ou juros...

Os senhores Agentes Fiscais, em vez de calcular a '... correção monetária... segundo a varia

Acórdão nº 101-82.011

ção nominal do valor da OTN...' conforme determina o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 26.10.83, resolveram cobrar juros diários. Como a OTN não sofre variação de valor diário de valor, o valor que exceder ao da variação mensal do seu valor só poderá ter a natureza jurídica de juros...

Há uma cobrança que só pode ter ocorrido de lapso dos senhores Agentes Fiscais já que no período compreendido entre 28.02.86 a 01.03.87 o valor nominal da OTN permaneceu inalterado por força da lei...

O auto de infração contém inúmeros erros de critérios de cálculo, os cálculos que serviram de 'base' às cobranças impugnadas distorcem espantosamente a realidade das operações realizadas."

Em suas razões de direito, afirma a impugnante ser inteiramente improcedente o procedimento fiscal em exame, tendo em vista que não ocorreram na espécie quaisquer negócios de mútuo, mas sim operações de conta-corrente, que não se confunde com mútuo.

Em apoio a sua tese, transcreve as definições de tais institutos formulados pelos renomados juristas Clóvis Beviláqua e Pontes de Miranda.

Em informação fiscal às fls. 69/76, a autora do feito propugnou pela manutenção integral da exigência sustentando que as operações em conta-corrente são abrangidas pelo artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, louvando-se no texto legal e nas orientações contidas nos Pareceres Normativos CST números 23/83 e 10/85.

O processo foi submetido à apreciação da DIVTRI da DRF/RJ, onde foi exarado o parecer de fls. 93/94, concluindo que:

"Não trouxe o contribuinte aos autos nenhum elemento para elidir o lançamento, como bem definiu a autora do feito. O recorrente apre-



Acórdão nº 101-82.011

sentou longa e repetitiva dissertação de autores sobre justiça tributária e interpretação das leis em geral, cujo objetivo maior foi mascarar a fragilidade de sua argumentação.

Face a toda legislação citada, entendemos que o objetivo do legislador foi tão somente evitar que recursos de uma empresa fossem postos à disposição de outras sociedades, sem remuneração ou compensação financeira inferior àque-la estipulada na lei.

A irregularidade se encontra devidamente fundamentada na legislação fiscal vigente, na Contestação Fiscal a autora do feito apreciou a impugnação e sustentou com muita propriedade a matéria objeto de tributação, contestando, tópico por tópico, as alegações trazidas na peça impugnatória (fls. 69 a 76).

Por todo o exposto, entendo que o lançamento dever ser mantido integralmente por seus legais fundamentos."

A autoridade de primeira instância julgou procedente a ação fiscal, lastreando-se nos fundamentos consubstanciados no aludido Parecer da DIVTRI, o qual aprovou e integrou à decisão que prolatou à fls. 95, cuja ementa declara:

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

A variação monetária correspondente aos empréstimos em conta-corrente entre controladas coligadas deverá ser calculada aos índices diários de ORTN/OTNs conforme artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, PN-CST 10/85 e 23/83.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE."

Ciente da decisão em 19.04.91, e ainda irresignada, a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 97/111, protocolizado em 21.05.91.

Em suas razões do apelo, reitera o argumento de que as operações em causa - registros contábeis em contas-correntes - não configuram negócios de mútuo, como tal enquadráveis no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, como já decidiu



Acórdão nº 101-82.011

este Conselho através do Acórdão nº 101-77,901/88.

Referindo-se especificamente à questão dos presentes autos, informa a recorrente que a matéria já foi objeto de pronunciamento deste Colegiado, quando do julgamento do recurso interposto por AM, SÁ SERVIÇOS DE CREDIÁRIO COBRANÇA E PROCESSAMENTO DE DADOS, uma das coligadas da ora recorrente, no processo nº 10768/038,029/87-00, tendo o recurso sido provido, por unanimidade de votos, nos termos do Acórdão nº 101-80,916, de 11.12.90, anexo por cópia às fls.

À vista do que expôs, requereu a contribuinte, ao final, o provimento do recurso e cancelamento da exigência fiscal, "ao fundamento de que a acusação não se apoiou em qualquer evidência de realização de negócios de mútuo entre os figurantes daquela conta, pressuposto necessário e inerredável da aplicabilidade da norma dita infringida"

É o relatório.



Acórdão nº 101-82.011

V _ _ _ _ T _ _ _

Conselheira Mariam Seif, Relatora:

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão se deu em 19.04.91, e a protocolização deste ocorreu em 21.05.91. Os demais pressupostos processuais foram observados. Passo, assim, a análise da matéria.

Como se vê do relato, cinge-se a controvérsia em torno do não reconhecimento pela recorrente, para efeito da apuração do lucro real, da correção monetária, segundo a variação diária do valor da OTN, sobre créditos que detinha junto a pessoas jurídicas ligadas, cuja movimentação era escriturada em contas-correntes contábeis.

Citada irregularidade 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 a exigência alegando, dentre outras razões, que as operações em causa não configuram os negócios de mútuo de que trata o dispositivo legal fundamentador da exigência, posto que configuram mera movimentação de recursos escriturada em contas-correntes contábeis, destinadas a indicar, a qualquer momento, o estado em que se encontrava uma empresa em relação às outras.

A solução do presente litígio vincula-se, pois, a correta interpretação do conceito de mútuo referido no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, no que concerne a sua definição, conteúdo e alcance.



Acórdão nº 101-82.011

Como noticiado pela recorrente em seu apelo, a matéria em questão já foi objeto de apreciação por esta Primeira Câmara, em sessão realizada em 11.12.90, quando do julgamento do Recurso nº 97.260, interposto pela empresa AM. SÁ SERVIÇOS DE CREDIÁRIO, COBRANÇA E PROCESSAMENTO DE DADOS S/A, que nestes autos figura como devedora, ocasião em que, por unanimidade de votos, foi dado provimento ao recurso, com faz certo o Acórdão nº 101-80.916, assim ementado:

"IRPJ - NEGÓCIOS DE MÚTUO - ART. 21 DO DECRETO-LEI Nº 2.065/83.

A movimentação de recursos 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 a sua aplicação."

Tal decisão lastreou-se nos sólidos fundamentos consubstanciados no voto condutor do Acórdão, da lavra do Ilustre ex-Conselheiro e ex-Presidente deste Conselho, Doutor Urgel Pereira Lopes, a seguir transcritos:

"Dispõe o artigo 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 feitiço que configurar capital financeiro posto à disposição de outra sociedade sem remuneração, ou com compensação financeira inferior àquela estipulada na lei, constitui fundamento para aplicação da norma legal.'



Acórdão nº 101-82.011

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 artigo 21 do Decreto-lei número 2.065/83.

Temos no 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. 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 MENDOÇA (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'.

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 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 mú-

Acórdão nº 101-82.011

tuo 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 artigo 1257 do Código Civil:

'Art. 1257 - 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.

No próprio Projeto de Código de Obrigações, de 1965, lê-se em seu artigo 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 artigos 1.256 e 1.257.



Acórdão nº 101-82.011

De fato, CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA (op. 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 mútuo dando, contrato preliminar), que se não confunde com o próprio mútuo'.

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 número 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'.

Ao final, conclui o insigne relator do mencionado aresto que 'as operações em conta-corrente, tal como a contribuinte as descreve no seu recurso (tarefa de que o fisco se dispensou) não configuram 'negócio de mútuo'.'

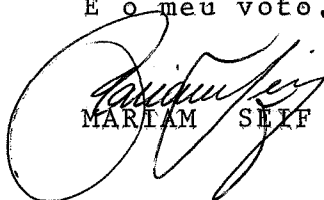
Ora, circunscrevendo-se o presente litígio à mesma matéria examinada no Acórdão nº 101-80.916/90, prolatado nos autos do Recurso nº 97.260, de interesse de uma das empresas arroladas como ligada à ora recorrente, e, tendo em vis



Acórdão nº 101-82.011

ta, por outro lado, que a questão já foi objeto de ampla discussão naquela oportunidade, quando esta Câmara concluiu, por unanimidade de votos, pelo provimento do recurso, por entender não configurado o negócio de mútuo nas operações realizadas entre as mencionadas empresas, conclusão com a qual concordo inteiramente, dou provimento do presente recurso, sob os mesmos fundamentos acima reproduzidos.

É o meu voto.



MARIAM SIFF

- RELATORA