


MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

JRL

Sessão de 11 setembro de 1991

ACORDÃO Nº 101-82.025

Recurso nº: 100.554 - IRPJ - EXS. DE 1984 a 1986

Recorrente: FININVEST LEASING ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A

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

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 art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, ou justificar sua aplicação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FININVEST LEASING ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A.

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 11 de setembro de 1991

MARIAM SEIF

- PRESIDENTE E RELATORA

AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 12 SET 1991

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



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10768-044.797/88-35

RECURSO Nº: 100.554

ACORDÃO Nº: 101-82.025

RECORRENTE: FININVEST LEASING ARRENDAMENTO MERCANTIL S.A.

R E L A T Ó R I O

FININVEST LEASING ARRENDAMENTO MERCANTIL S.A., com sede na Cidade do Rio de Janeiro (RJ), à Rua da Passagem, nº 170, salas 101 a 901, manifesta recurso a este Colegiado contra a decisão do Sr. Delegado da Receita Federal naquela cidade, que julgou procedente, em parte, o lançamento de ofício formalizado no Auto de Infração de fls. 02/06, relativo aos exercícios de 1984 e 1986, período-base de 1983 a 1985.

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

"I - Nos meses de agosto e setembro de 1984, constatou a fiscalização que a empresa registrou em sua contabilidade operações de arrendamento mercantil, correspondentes aos contratos abaixo relacionados, por lançamentos a débito e crédito das contas 1125031201 (Arrendamentos a Receber),..... 131593 (Valores a Recuperar) e 1125990001 (Receitas a Apropriar), segundo o regime da Portaria MF 564/78. Embora firmados os contratos em datas anteriores à Portaria MF 140/84 (27.07.84), entendeu a fiscalização não escaparem ao novo regime por esta instituído a apuração do resultado daquelas operações realizadas, seja em razão do seu registro posterior seja em razão de conter os contratos elementos de identificação dos bens somente conhecidos quando de sua aquisição posterior, além de não lograr comprovar a empresa, por qualquer dos meios e prazos que lhe foram propiciados, a efetiva rea

Acórdão nº 101-82.025

lização das transações nas datas por ela apostas nos contratos.

Enquadradas, pela fiscalização, no regime de apuração de resultados da Portaria MF 140/84, processou-se a revisão dos valores apropriados sob o regime da Portaria MF 564/78, do que resultou a apuração de diferença a tributar apenas em relação ao ano de 1984, como a seguir se demonstra:

.....

II- A empresa mantém com sua coligada SERVI-CRÉDITO - Serviços de Cobrança de Créditos e Processamento de Dados S.A. conta corrente de empréstimos sem reconhecimento, para efeito de tributação, da variação monetária calculada sobre os saldos devedores ocorridos nos anos de 1984 e 1985, como previsto no art. 21 do Decreto-Lei 2.065/83. Verificada tal situação também no ano de 1983, os cálculos da variação, segundo orientação contida no Parecer Normativo CST-10/85, compreenderam o período de 1983 a 1985, conforme demonstrativos anexos, a saber:

1983 - Cr\$ 9.195.304
1984 - Cr\$ 28.727.091
1985 - Cr\$129.882.293."

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, a contribuinte ingressou, tempestivamente, com a impugnação de fls.198/210, onde manifesta inconformismo somente em relação ao segundo item da autuação, procedendo ao recolhimento do crédito tributário decorrente dos contratos de "Leasing", com vistas à sua extinção.

Quanto à matéria litigiosa, alega, resumidamente, em relação aos fatos, que:

"Foram lavrados mais 5 autos de infração contra diversas empresas que mantinham caixa único 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 a diferença de imposto, ou seria apurado uma ínfima diferença ou talvez mesmo uma redução de imposto efetivamente pago pelas empresas consideradas em conjunto...."



Acórdão nº 101-82.025

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...

O auto de infração chega mesmo ao extremo de submeter à tributação até mesmo operações de conta corrente anteriores a 26-10-83, data da publicação do Decreto-lei nº 2.065, com flagrante violação do princípio constitucional da irretroatividade das leis em prejuízo do direito adquirido.

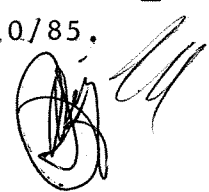
Os senhores Agentes Fiscais em vez de calcular a '... correção monetária ... segundo a variação nominal do valor da OTN ...' conforme determina o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 26.10.1983, resolveram cobrar juros diários. Como a OTN não sofre variação do valor diário de valor, o valor que exceder ao da variação mensal do seu valor só poderá ter a natureza jurídica de juros...

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 formuladas pelos renomados juristas Clóvis Beviláqua e Pontes de Miranda.

Em informação fiscal às fls. 263, 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 nºs. 23/83 e 10/85.



Acórdão nº 101-82.025

O processo foi submetido à apreciação da DIVTRI da DRF/RJ, onde foi exarado o parecer de fls. 267/268, concluindo que:

"Não trouxe o contribuinte aos autos nenhum elemento para elidir o lançamento, somente apresentou 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.

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 àquela estipulada na lei.

Da análise das peças que compõem os autos, entendendo que, os saldos de contas correntes devem ser atualizados com base nas OTNs diárias, conforme preceituado no DL 2.065/83, PNs CST nºs. 23/83 e 107/85, também o DL 2.072/83, definindo que o valor da Correção Monetária a ser reconhecido, poderá ser calculado por qualquer procedimento de matemática financeira, que assegure a apuração diária dessa variação sobre os valores mutuados.

O subitem 2.1 do PN CST 23/83 dispõe sobre a relevância da forma pela qual o empréstimo se apresenta, inclusive sob a forma de simples lançamento em conta corrente, e o PN CST 10/85 definiu as formas de mútuo em seu item 3;

O sistema adotado para fins de autuação não colhe "juros" como repetidas vezes discorre o Impugnante, mas apenas a correção monetária idêntica às ORTNs;

Pelo exposto, entendo que o lançamento é totalmente procedente, estando devidamente fundamentado na legislação fiscal vigente, razão pela qual, proponho a manutenção integral do auto de infração, entretanto seja retirado da Base Tributável o total referente ao item I do Auto de Infração face à extinção do crédito tributário através do seu pagamento."

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. 269, cuja ementa declara:



Acórdão nº 101-82.025

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

A variação monetária correspondente aos empréstimos em conta corrente entre empresa ligada verá ser calculada aos índices diários de ORTN/
/OTNs conforme art. 21 DL 2.065/83, PN-CST 10/
/85.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE."

Ciente da decisão em 19/04/91, e ainda irresignada, a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 272/285, pro
tocolizado em 21/05/91.

Em suas razões do apelo, reitera o argumento de que as operações em causa - registros contábeis em conta corrente - não configuram negócios de mútuo, como tal enquadráveis no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, como já decidiu este Conselho atr
vés 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 CREDITÁRIO COBRANÇA E PROCESSAMENTO DE DADOS, também integrante do grupo FININVEST, no processo nº 10768/038.029/87-00, tendo o recurso sido provido, por unanimidade de votos, como faz certo o 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 integrantes daquela conta, pressuposto necessário e inarredável da aplicabilidade da norma dita infringida".

É o relatório.



Acórdão nº 101-82.025

V O T O

Conselheira MARIAM SEIF, relatora

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida 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.

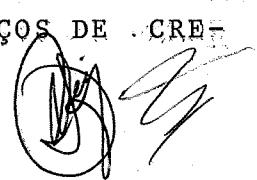
Como se vê do relato, cinge-se a controvérsia em torno do não reconhecimento pela recorrente, para efeito de apuração do lucro real, da correção monetária, segundo a variação diária do valor da OTN, sobre créditos que detinha junto a pessuas jurídicas ligadas, cuja movimentação era escriturada em contas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

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 A.M. SÁ - SERVIÇOS DE CRE-



Acórdão nº 101-82.025

DIÁRIO, COBRANÇA E PROCESSAMENTO DE DADOS S/A, integrante do mesmo grupo empresarial a que pertence a suplicante, ocasião em que, por unanimidade de votos, foi dado provimento ao recurso, ... como 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 art. 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, Dr. Urgel Pereira Lopes, a seguir transcritos:

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

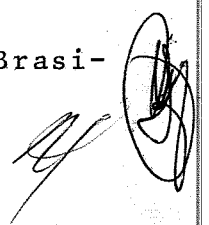
"Art. 21 - Nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutante deverá reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN."

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 àquela 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:



Acórdão nº 101-82.025

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

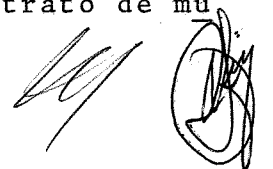
WALDEMAR FERREIRA (Instituições, vol. 3, t.I, nº 850, pág. 307) esclareceu que o empréstimo é o "contrato por via do qual se confia alguma coisa a alguém a fim de usar dela temporariamente, com a obrigação de restituí-la, ou outra equivalente, conforme seja a coisa fungível ou infungível".

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 ideia 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 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 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 mú



Acórdão nº 101-82,025

tuo 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 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 art. 551:

"Pelo mútuo, um 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."

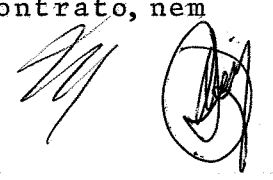
Aliás, observa-se que esse Projeto conceitua o mútuo como contrato consensual. Todavia, o Projeto de Código Civil de 1975, ao tratar do mútuo (arts. 595 a 601) considera-o um contrato real e unilateral, do mesmo modo que o Código Civil vigente, nos arts. 1.256 e 1257.

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 tradição 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., 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~~



Acórdão nº 101-82.025

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 "depósitos 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."

Ao final, conclui o insigne relator do mencionado aresto que "as operações em conta corrente, tal como a contribui-te 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 do grupo FININVEST a que pertence também a ora recorrente, e, tendo em vista, 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 empresas mencionadas nos autos, conclusão com a qual concordo inteiramente, dou provimento ao presente recurso, sob os mesmos fundamentos acima reproduzidos.

É o meu voto.


MARIAM SEIF - RELATORA

