

**MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO**

Sessão de 24 de março de 1993

ACORDÃO Nº 101-84.918

Recurso nº: 102.859 - IRPJ - Exercício de 1988.

Recorrente: COMPASSO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA.

Recorrida: D.R.F. EM VITÓRIA - ES

I.R.P.J. - EMPRÉSTIMOS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS INTERLIGADAS - NEGÓCIOS DE MÚTUO - Artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 1983. O conceito de mútuo é legal e não comporta, na sua interpretação e aplicação, o alargamento de seu alcance de forma a abranger outras figuras contratuais. O atraso no pagamento de duplicatas não se equipara nem se assemelha à operação de mútuo.

ATIVO PERMANENTE - IMOBILIZAÇÕES - Gastos com bens que, por sua natureza, tenham duração por prazo superior a um ano, além de corresponderem, na essência, a reinvestimentos, devem ser ativados.

DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - APROPRIAÇÃO EM DUPLICIDADE - Cabe à pessoa jurídica produzir a prova de que os gastos apropriados como despesas operacionais, em duplicidade, foram devida e oportunamente estornados.

Recurso conhecido e parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMPASSO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES LIMITADA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar argüida e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação a importância de Cz\$ 22.350.199,86

v.v.



RECURSO Nº: 102.859

ACÓRDÃO Nº: 101-84.918

RECORRENTE: CONPASSO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA.

R E L A T Ó R I O

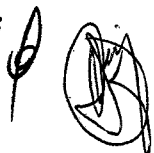
CONPASSO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.G.C. - MF sob nº 27.305.416/0001-74, recorre da decisão do Delegado da Receita Federal em Vitória-ES, que manteve a exigência do crédito tributário formalizado através do Auto de Infração de fls. 03, na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

A descrição dos fatos e enquadramento legal se encontram nos quadro demonstrativos de fls. 09, 18 e 26, os quais indicam que restou apurado: ter a empresa contratado com Flexa S.A. Turismo Comércio e Indústria a construção de obra, tendo a contratada deixado de reconhecer a variação monetária incidente sobre as faturas emitidas contra a contratante; glosa de dispêndios com partes e peças e pagamento de reforma de máquina, indevidamente imputados no resultado do exercício, por se tratar de gastos de natureza permanente; valor lançado em duplicidade à conta diferencial - peças, acessórios e materiais.

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 54 a 72, onde sustenta em resumo:

a) preliminarmente argüi a inconstitucionalidade da exigência tendo em vista que a Constituição Federal promulgada em 1988 não teria recepcionado o conteúdo da norma constante do artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 1983, pois tal hipótese de incidência tributa-se uma ficção de renda;

b) no mérito, a própria descrição dos fatos constantes do auto de infração demonstra a impossibilidade jurídica de aplicação do disposto no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 1983, vez que se refere a negócio de mútuo, quando o próprio Auditor Fiscal afirmou, peremptoriamente, tratar-se, na espécie, de "faturas emitidas (...) vencidas e pagas após as datas dos vencimentos";



ACÓRDÃO Nº: 101-84.918

c) para ocorrer o negócio de mútuo, pelo menos, dois requisitos são necessários: (i) a entrega de coisa fungível, ou seja, a tradição do bem mutuado; e (ii) a posterior restituição de coisa do mesmo gênero, da mesma qualidade e na mesma quantidade, o que inocorreu na espécie;

d) este é o entendimento das autoridades fiscais, consubstanciado nos v. Acórdãos do Conselho de Contribuintes, cujas ementas transcreve, sendo certo que o próprio Auditor atestou a contratação da obra, bem como o pagamento das faturas;

e) relativamente aos gastos apropriados como despesas operacionais e que deveriam ser ativados, sustenta foi presumida a aplicação de capital na aquisição de peças e serviços destinados a reparos e conservação de tratores, sem que tenha sido demonstrada a vida útil superior a um ano, ou que da sua utilização tivesse resultado aumento da vida útil dos bens em que foram aplicados;

f) a utilização de tratores na atividade da empresa é intensiva e, em consequência, enorme o desgaste de peças, requerendo despesas permanentes ou periódicas de conservação, reparo ou substituição de partes que se destinam apenas a manter os tratores em condições de funcionamento e utilização;

g) no que se refere ao estorno dos valores lançados em duplicidade na conta de resultado, alega que em virtude de reclassificação contábil, o valor em questão foi estornado da conta dentro do próprio ano-base de 1987, do que resulta anulação do efeito do lançamento feito em duplicidade;

h) requer a juntada da cópia da folha do livro razão com os lançamentos que comprovam o estorno da despesa erradamente registrada em duplicidade.

Contestados os argumentos expendidos na fase impugnativa, foi proferida decisão pela autoridade julgadora singular, cuja ementa tem esta redação:

"IMPOSTO SOBRE A RENDA-PESSOA JURÍDICA

Lançamento através de Auto de Infração em consequência de infração ao artigo 21 do DL. 2065/83, glosa de gastos de natureza permanente imputados indevidamente à conta de resultado e lançamento em duplicidade em conta diferencial.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE."

Cientificada dessa decisão em 04 de março de 1992, a contribuinte ingressou com seu apelo para este Conselho, protocolizado no dia 03 de abril de 1992, onde, na essência, reproduz os mesmos argumentos apresentados na inicial.

É o relatório.



ACÓRDÃO Nº: 101-84.918

O recurso foi manifestado no prazo legal. Conheço-o por tempestivo.

Levanta a recorrente preliminar de inconstitucionalidade do artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 1983, ao fundamento de que a Constituição Federal, promulgada em 05 de outubro de 1988, não teria recepcionado a norma contida no citado diploma legal.

A mencionada preliminar não pode ser acolhida por duas razões básicas: i) primeiro porque falece competência a este Colegiado para analisar e decidir sobre inconstitucionalidade de Lei, matéria restrita ao Poder Judiciário; e ii) segundo que, como no mérito entendo caber razão à recorrente, fica prejudicada a arguição da preliminar de nulidade do lançamento tributário contestado.

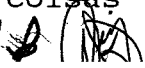
A fiscalização do tributo descreve uma das matérias objeto do litígio (Q.D. nº 01, fls. 09), nestes termos:

"A empresa contratou com FLEXA S.A. TURISMO, COMÉRCIO E INDÚSTRIA (contratante) a construção de certa obra. Tanto a contratada como a contratante faziam parte do grupo de empresas controladas pelo acionista CAMILO COLA. A contratada, não obstante ter admitido a cobrança de variação monetária incidente sobre adiantamentos recebidos da contratante por conta de serviços orçamentados, deixou de cobrá-la sobre as faturas emitidas contra a mesma, vencidas e pagas após as datas dos vencimentos. Com esse procedimento infringiu a norma expressa no artigo 21 do Decreto-lei nº 2065/83, devendo o valor da variação monetária calculada com base na OTN diária, conforme "Demonstrativo de Cálculo de Variação Monetária" de fls. ser computado na determinação do lucro real pro força do artigo 387, II do Decreto nº 85.450/80."

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 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." 

ACÓRDÃO Nº: 101-84.918

Segundo DE PLÁCIDO E SILVA, in "VOCABULÁRIO JURÍDICO", Forense, 1980, vol. III, págs. 1.045/1.046,

"MÚTUO. 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.

É 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.

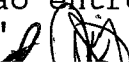
Vencido o contrato, o mutuário, o recebedor da coisa, é obrigado a dar ao mutuante outro tanto da coisa recebida, do mesmo gênero, da mesma qualidade e quantidade."

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." 

ACÓRDÃO Nº: 101-84.918

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.

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 - EMPRÉSTIMO 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 - MÚTUA ENTRE PESSOAS JURÍDICAS COLIGADAS, INTERLIGADAS, CONTROLADORAS E CONTROLADAS - CRÉDITOS 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 1º/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."

A decisão recorrida, quanto a este tópico, merece ser reformada. 

ACÓRDÃO Nº: 101-84.918

No que se refere à glosa dos dispêndios com partes e peças para tratores, está consignado no Q.D. nº 02, fls. 18, tratar-se de:

"Dois cilindros ejetores aplicados em um scraper CBT SS900, ano 1978, já integralmente depreciado,..."

"Uma barra mod. 8S2153U, conforme nota fiscal...".

Deve ser ressaltado que enquanto a recorrente gastou Cz\$ 396.698,00 para reforma de um trator, as peças adquiridas (cuja aplicação não ficou demonstrada, já que as aquisições ocorreram após a execução dos serviços de reforma constantes dos documentos de fls. 21/23) custaram nada menos que Cz\$ 445.830,00, sem falar no peso significativo das mencionadas peças: cilindros - 245 kg e barra - 214,722 kg.

Releva notar que, no caso dos cilindros, o bem do ativo imobilizado que recebeu o melhoramento já estaria totalmente depreciado, e o dispêndio dos recursos resultam, na verdade, em reinvestimento que, por sua própria natureza, deve ser imobilizado. Quanto à barra, conforme se constata do processado, não restou demonstrado sua aplicação e, devido à natureza do bem, não há falar em reposição de peças com vistas a manter a máquina em condições normais de uso.

Relativamente ao valor lançado na conta diferencial - Peças, Acessórios e Materiais - a documentação acostada aos presentes autos revela que ocorreu, na verdade, transferência de parcela no valor de Cz\$ 877.376,87, a título de "Reclassificação de Contas", permanecendo, sem qualquer explicação, o saldo de Cz\$ 438.688,00, vez que o débito inicialmente realizado importava em Cz\$ 1.316.064,87, conforme documentos de fls. 94/95.

Sem razão, pois, a recorrente quando afirma haver comprovado o estorno da despesa que, equivocadamente, registrou em duplicidade. Como se constata, a matéria comporta tão somente exibição do elemento probatório, o que não restou concretizado no caso sob exame.

A decisão recorrida, no particular, merece ser mantida.

Voto, pois, pela rejeição da preliminar argüida para, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, a fim de excluir da tributação a parcela de Cz\$ 22.350.199,86.

Brasília-DF, 24 de março de 1993.

SEBASTIÃO RODRIGUES CEBRAL - Relator.

