



MINISTÉRIO DA FAZENDA

cvgc
.....

Sessão de 10 de julho de 1989

ACÓRDÃO Nº 103-09.241

Recurso nº 94.178 - IRPJ - EXS: DE 1984 e 1985

Recorrente MERCK SHARP & DOHME INDUSTRIAL E EXPORTADORA LTDA.

Recorrid DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM CAMPINAS - SP

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA - MÚTUO ENTRE EM
PRESAS DO MESMO GRUPO.

Por força do art. 21 do Decreto-lei nº ... 2.065/83, nos negócios de mútuo contrata - dos entre pessoas jurídicas do mesmo grupo, o mutuante deverá reconhecer, para determi - nação do lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calcula - da segundo a variação monetária calcula - da pelos índices oficiais. No exercício de 1984, ano-base de 1983, no entanto, a cor - reção só é cabível a partir da vigência do Decreto-lei nº 2.065/83.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MERCK SHARP & DOHME INDUSTRIAL E EXPORTADORA LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento par - cial ao recurso a fim de se excluir da tributação, no exercício de 1984, a importância de Cr\$ 244.028.119. Vencido o Conselheiro Luiz Al - berto Cava Maceira, que dava provimento integral no exercício de 1984, mantendo a tributação no exercício de 1985.

Sala das Sessões-DF., em 10 de julho de 1989.

ANTONIO DA SILVA CABRAL

PRESIDENTE E RELATOR


LUIZ DJALMA BARBOSA BEZERRA

PROCURADOR DA FAZENDA
DA NACIONAL

VISTO EM PINTO

SESSÃO DE: 13 JUL 1989

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros:
AYRES DE OLIVEIRA, ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA, LÓRGIO RIBEIRO ,
DÍCLER DE ASSUNÇÃO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES e BRAZ JANUÁ -
RIO PINTO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 10830/003.154/87-14
Recurso nº 94.178
Acórdão nº 103-09.241
Recorrente: MERCK SHARP & DOHME INDUSTRIAL E EXPORTADORA LTDA.

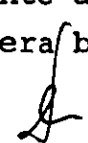
R E L A T Ó R I O

MERCK SHARP & DOHME INDUSTRIAL E EXPORTADORA LTDA., empresa com sede na cidade de Campinas, Estado de São Paulo, inscrita no CGC sob o nº 45.987.013/0001-34, não se conformando com a decisão de fls. 84/86, recorre a este Conselho, para os efeitos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

A fiscalização procedeu à autuação de fls. 13, por ter verificado a existência de empréstimos de mercadorias, feitos pela interessada a suas afiliadas locais MSD QUÍMICA E FARMACEÚTICA LTDA. e MSD AGVET LTDA., no biênio de 1983/1984, sem que tenha reconhecido, pelo menos, a correção monetária sobre seus direitos de crédito como manda o Decreto-lei nº 2.065/83, em seu art. 21. Os referidos empréstimos eram feitos de maneira dinâmica e lançados na contabilidade sob a forma de débitos e créditos em conta corrente, conforme cópia do Livro Razão. Assim sendo, a exigência fiscal correspondeu a Cr\$ 298.654.988, para o exercício de 1984, e a Cr\$. 5.361.275.750, para o exercício de 1985.

Na impugnação a empresa alegou, em resumo, que os empréstimos em questão eram feitos, em sua quase totalidade, com matérias-primas estrangeiras necessárias para que as empresas mutuárias produzissem mercadorias e as revendessem, tendo sido efetuados tais empréstimos em razão de demora da CACEX em aprovar e liberar a emissão, solicitada pelas empresas mutuárias, de guias de importação das referidas matérias-primas.

O empréstimo era feito pelo valor de custo, constante da contabilidade da mutuante, e devolvido pelo mesmo valor pelas mutuárias, quando da chegada da matéria-prima importada. Dado o regime inflacionário de altas taxas de inflação, bem assim a política de minidesvalorização da moeda nacional frente ao dólar, o valor da mercadoria devolvida, quando do retorno, era bem superior



ao valor nominal do empréstimo, o que provocava o aumento do lucro bruto da conta de mercadorias, já que o valor de venda era bem maior.

Não havia contrato escrito entre a mutuante e a mutuária, ou seja, entre a impugnante e suas coligadas às quais era feito o empréstimo, razão pela qual não há que se falar em apropriação de correção monetária dos referidos créditos.

Os artigos 60 e 61 do Decreto-lei nº 1.598/77, continuou a impugnante, redefiniram as operações tipificadoras de distribuição disfarçada de lucros, disciplinando a matéria. - Em relação aos empréstimos, que é a parte obviamente excluída pelo parágrafo único do art. 21 do DL nº 2065/83, dispunha o art. 60, V, que se presume distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica empresta dinheiro a pessoa ligada, se, na data do empréstimo possuir lucros acumulados ou reservas de lucros. Logo, a intenção da lei foi alcançar, apenas, os empréstimos em dinheiro, e não em mercadorias, pelas seguintes razões:

a) o empréstimo de dinheiro acarreta redução do patrimônio líquido não coberta por qualquer receita ou atualização, gerando, pois, lançamento a débito de conta de correção monetária do balanço, aumentando o saldo devedor (dedutível) ou reduzindo o saldo credor (tributável) desta conta, de forma a causar diminuição do lucro líquido da empresa mutuante e a decorrente redução do imposto de renda. Isto não ocorre com o empréstimo de mercadorias, já que tais bens não renderão, por si só, nenhuma receita para a empresa, se estiverem ociosos na empresa mutuante;

b) a mercadoria, por sua vez, era devolvida pelo mesmo valor do empréstimo, razão pela qual aumentava-se o lucro na conta de mercadorias;

c) no empréstimo em dinheiro tem-se uma despesa de correção monetária dedutível para a mutuante (representada pela correção monetária de idêntico valor do patrimônio líquido da empresa) sem aferimento de qualquer contrapartida de receita, já que não se cobrou correção monetária. No caso do empréstimo de mercado



rias, tem-se a mesma despesa de correção monetária, mas um incremento do lucro bruto da empresa mutuante;

d) a sanção estabelecida no art. 62 do Decreto-lei nº 2065/83, no caso de descumprimento do inciso V do art. 60 (em -préstimo de dinheiro sem correção), era exatamente a exclusão do valor mutuado do patrimônio líquido contábil da empresa, para efeito de apuração da correção monetária;

e) a exposição de motivos referente ao DL nº 2065 / /83 disse que os arts. 20 e 21 do Decreto-lei teriam por objetivo, inclusive, a parte do Decreto-lei nº 1.598/77, que regulava lucros distribuídos disfarçadamente, o que supõe tratar-se de empréstimos em dinheiro;

f) se fosse correto o entendimento da fiscalização, a empresa sofreria duplo ônus: de um lado, os preços das mercadorias mantinham-se atualizados em linha com a variação do valor das ORTN ou das minidesvalorizações cambiais; de outro lado, o retorno dos bens já incluía automaticamente a correção cambial dos preços e quaisquer encargos extra de correção monetária, o que implicaria em aumento da receita da mutuante. Em outras palavras: o valor de custo das matérias-primas continuaria sendo o valor histórico (resultando no aumento do lucro de mercadorias); de outro lado, haveria receita de correção monetária do valor do empréstimo;

g) a par dessa duplicação, haveria, ainda, antecipação da receita. Isto porque a mutuante possui em seu ativo valor cuja realização só ocorrerá em exercícios futuros e cujo custo não é passível de correção monetária pela sistemática de correção monetária do balanço. A obrigatoriedade da correção monetária sobre o valor da mercadoria emprestada obrigaria ao reconhecimento antecipado de parte da receita de realização das mercadorias a serem futuramente alienadas;

h) por fim, caso se deseje aplicar o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, ter-se-á que levar em conta o problema da irretroatividade da lei, o que não permitirá sua aplicação a partir de janeiro de 1983, conforme consta do auto de infração.



As fls. 49 foi inserida a informação fiscal, propondo-se a manutenção integral do auto de infração.

O Delegado da Receita Federal negou acolhida às razões da impugnação, principalmente pelos seguintes motivos:

a) segundo o Parecer Normativo CST nº 23/83, não tem relevância a forma pela qual o contrato se exteriorize, se escrito ou verbal, adiantamento de numerário ou simples lançamento em conta corrente;

b) os negócios abrangidos pelo preceito legal em exame envolvem também operações com mercadorias, matérias-primas e outras coisas fungíveis, tendo em vista o conceito de mútuo previsto no art. 1.256 do Código Civil, conforme esclareceu o Parecer Normativo CST nº 10/85;

c) a impugnante não conseguiu comprovar com números reais o aumento do lucro bruto, limitando-se a meras conjecturas;

d) o art. 21 do Decreto-lei nº 2065/83 é aplicável a todos os contratos de mútuo dentro do período-base alcançado pela vigência da alteração legal, conforme entendimento do Parecer Normativo CST nº 23/83.

A recorrente repetiu, na essência, o que dissera na impugnação, resumindo suas considerações como segue:

a) o empréstimo de mercadoria se deveu à demora na liberação de guias de importação pela CACEX e à necessidade de as empresas mutuárias continuarem produzindo;

b) inexistente contrato escrito prevendo correção monetária de tais empréstimos;

c) o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 visou a alcançar tão somente os empréstimos em dinheiro, não se aplicando aos empréstimos em mercadorias;



d) o retorno das matérias-primas importadas já incluía automaticamente a correção cambial ou monetária dos preços da época da devolução, de sorte a aumentar o lucro da mutuante na venda dos produtos fabricados com estas matérias-primas;

e) os empréstimos em matéria-prima não acarretam qualquer distorsão nos resultados da empresa mutuária nem se prestam à manipulação de resultados, posto que a correção monetária do patrimônio líquido da empresa mutuante é neutralizada pelo incremento do lucro bruto na conta de mercadorias;

f) a tributação da correção monetária implicaria em dupla tributação para a mutuante, posto que a par do aumento do lucro bruto da conta de mercadorias, haveria, mais, a receita de correção monetária;

g) ainda que, por absurdo, se entedesse válida a correção dos créditos representados pelos empréstimos de mercadorias, esta correção somente poderia ser aplicada a partir da vigência do Decreto-lei nº 2.064/83, ou seja, a partir de 20 de outubro de 1983.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator:

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 22.02.89 (doc. de fls. 88), enquanto a protocolização deste ocorreu em 21.03.89 (doc. de fls. 94). Os demais pressupostos processuais foram observados. Passo, assim, à análise da matéria.



I - ORIGEM DO INSTITUTO DO MÚTUO NO DIREITO ROMANO

O mútuo é um dos institutos mais antigos da humanidade. Há autores como, por exemplo, EL MOKTAR BEY (De la Symbioti que dans les Leasing et Crédit-Bail Mobiliers, Dalloz, 1970) que analisam a matéria do empréstimo entre os babilônios. Para o caso, basta partir do direito romano, lembrando o célebre trecho das Institutas, 3, 14, que foi repetido com maior extensão no Digesto, XII, 1, 2 pr. § 2º, definindo o mútuo como a entrega de coisas que se determinam pelo peso, número e medida:

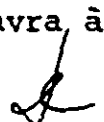
"Mutui autem datio in iis rebus consistit quae ponderare, numero mensurave constant..."

Ainda no Digesto, encontra-se um trecho do jurisconsulto Paulo (D. XII, 1, fr. 2 pr.), no qual ele diz que "damos em mútuo não para recuperar a mesma coisa específica que demos (se assim fora, tratar-se-ia de comodato ou de depósito), mas do mesmo gênero, pois se fosse de gênero diverso, por exemplo, se recebêssemos vinho ao invés de trigo, não seria mútuo". No original :

"Mutuum damus recepturi non eandem speciem, quam dedimus (alioquin commodatum erit, aut depositum) : sed idem genus: nam si aliud genus, velut, ut pro tritico vinum recipiamus."

Entre os romanos havia o empréstimo de dinheiro , que se submetia ao sistema do simbolismo da pesagem numa balança (per aes et libram) e entre o mutuante e o mutuário se estabelecia o que eles chamavam de nexum, que era diferente do instituto do vinculum juris, que só posteriormente apareceu, numa época mais evoluída, em virtude do qual ficava estabelecido que se o devedor não devolvesse a coisa emprestada ficaria sujeito a execução pelo sistema da manus injectio, pois desde logo se considerava certa e líquida a dívida.

O empréstimo que se fazia sem essas formalidades era conhecido como mutuum, talvez derivado do grego moitos, que significava "troca" (conf. FLORENCIO I. SEBASTIAN YARZA, Diccionario Griego-Español, que atribuiu esta palavra à influência do



povo da Sicília).

Ao se reportar à origem romana do mútuo, acentuou ,
ainda, PONTES DE MIRANDA (Tratado de Direito Privado, vol.XLII,pág.
6):

"Cumpre advertir-se que a entrega material já não era exigida a rigor. Nem pelo próprio mutuante. Podia ser, por exemplo, certo devedor (ULPIANO, L.15,D., de rebus creditis si certum petetur et de conditione, 12, 1). Admitiu-se mesmo o mútuo se o outorgante e o outorgado pactavam que o mútuo se constituísse com o que o outorgado deveria por outra causa (e. g., contrato de compra-e-venda). A respeito, atente-se na interpolação da L. 1, § 34, pr., D. mandati vel contra, 17, 1. Outrossim, havia mútuo se A entregava a B o bem, para que o vendesse e ficasse com o preço, em contrato de mútuo (ULPIANO, L.11, pr., D., de rebus creditis si certum petetur et de conditione, 12, 1)."

Por fim, cabe lembrar que o mutuante tinha a seu favor as ações nascidas da stipulatio certi: a actio certae creditae pecuniae, se o que se emprestou fora dinheiro, e a condictio triticaria se o que emprestou fora outro bem fungível.

II - CONCEITO DE MÚTUO, NO DIREITO PÁTRIO

O mútuo é espécie do negócio jurídico denominado EMPRÉSTIMO. Sob a denominação de empréstimo compreendem-se os contratos de MÚTUO e COMODATO, como espécies de empréstimo. de uso e empréstimo de consumo que têm em comum o fato de envolverem a entrega de um objeto para ser utilizado e restituído.

O mútuo é definido no art. 1.256 do Código Civil como sendo o empréstimo de coisas fungíveis, sendo que o mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisas do mesmo gênero, qualidade e quantidade, na mesma linha, portanto, do direito romano. O art. 247 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.

É chamado de contrato real, pois só se realiza

quando a entrega da coisa for efetuada. Pode ser do tipo gratuito ou oneroso. Em direito civil o mútuo se tem sempre como gratuito, desde que não sejam estipulados juros. Em qualquer hipótese, porém, se o mutuante não restitui, no tempo aprazado, a coisa mutuada, incorre em mora e fica adstrito ao pagamento de juros moratórios.

O objeto do mútuo é coisa fungível, e não apenas o dinheiro. Por este particular é que o mútuo se distingue do comodato. Neste, a coisa entregue pode ser fungível, mas há obrigação de se restituir a mesma coisa, na sua identidade, enquanto que uma coisa não-fungível pode ser objeto de comodato, mas nunca essa coisa poderá ser objeto de mútuo. Dar coisa não-fungível para receber outra é permuta. Além do mais, no mútuo se transfere a "propriedade" do bem e não meramente sua "posse".

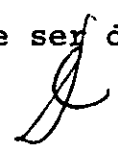
O empréstimo pode ser em dinheiro ou em bens. Primitivamente, este segundo era mais usado. Conforme acentuou PONTES DE MIRANDA (op. cit., pág. 5):

"O empréstimo de dinheiro vem, hoje, no primeiro plano; porém não foi sempre assim. Já o era na vida romana, tal como a conhecemos através do direito romano. Antes, havia o empréstimo de produtos naturais, o que ressalta nos papiros que correspondem ao Egito do tempo do reis Ptolomeus. A evolução foi para o empréstimo de dinheiro. Depois, para as múltiplas espécies de negócios jurídicos de crédito."

No estágio atual do direito civil há três momentos a serem obedecidos, no contrato de mútuo:

- a) o contrato de empréstimo;
- b) o acordo de transferência;
- c) a tradição da coisa.

A finalidade do mútuo pode ser diversificada. Con-



forme lembrou PONTES DE MIRANDA (op. cit. pág. 9):

"O mútuo pode ter finalidade, escopo, que resulta de alguma cláusula, ou de lei. Por exemplo: A dá em mútuo a B, para que pague o que deve à C, ou para que acabe a construção do edifício (pode ser, até, que A tenha pré-contrato para a compra de andar, ou de apartamento), ou para que B compre uma casa ou um escritório. Para que nasça a B o dever de aplicação, é preciso que haja cláusula ou pacto expresse. Fora daí, a aplicação do bem fungível é simples motivo."

III - NATUREZA DO CONTRATO DE MÚTUO

O mútuo tem um sentido econômico e um fim jurídico - co. Conforme disse PONTES DE MIRANDA (op. cit., pág. 17):

"Em seu sentido econômico e em seu fim jurídico, o mútuo opera a transferência de propriedade do bem fungível, quer tenha o mutuante, ou não, direito a juros (percentagem ou outra quantidade que corresponda ao aproveitamento temporário pelo mutuário). Tanto há mútuo entre pessoas amigas, que prestam o dinheiro com o só intuito de restituição, como o mútuo entre os agiotas, que cobram pela dação do dinheiro mais do que seria razoável que exigissem."

O mutuário recebe o bem ou o dinheiro e o emprega como lhe aprouver, dentro do que ficou estipulado. O importante é que restitua um bem do mesmo gênero, qualidade e quantidade. Tanto no comodato quanto na locação transferem-se bens (mas só sua posse), devendo a coisa retornar ao comodante ou ao locador. Não assim no mútuo.

A consideração do sentido econômico e do fim jurídico deixa entrever, pois, que sob o primeiro aspecto o mútuo é negócio temporário - já que o bem é entregue e consumido ou empregado pelo mutuário - , enquanto sob o aspecto jurídico o mútuo é negócio com relação jurídica permanente ou duradoura. Por isso é possível a cobrança de juros, pois embora sendo instantânea a transferência do bem, o negócio é duradouro. Trata-se de negócio jurídico de restituição. Daí ter PONTES DE MIRANDA afirmado: "Economicamente, o mútuo é contrato de crédito." De acordo com suas



palavras:

"Em todos os mútuos, o patrimônio do mutuante diminui, no tocante ao bem emprezado, e no lugar que estaria vazio fica o crédito contra o mutuário."

Cabe notar que no mundo moderno a tendência é para considerar o mútuo como contrato oneroso e, por isso, sujeito a juros. Cito, a propósito, o Código Civil italiano, em cujo art... 1.815 se lê:

"1.815 - Salvo diversa seja a vontade das partes, o mutuário deve pagar juros ao mutuante" (Salvo diversa volontà delle parti, il mutuario deve corrispondere gli interessi al mutuante)."

No Código Civil brasileiro, embora elaborado no início do século, também se encontra a possibilidade de cobrança de juros. Lê-se no art. 1.262:

"É permitido, mas só por cláusula expressa, fixar juros ao empréstimo de dinheiro de outras coisas fungíveis."

Chamo a atenção para o fato de que a cobrança de juros é permitida não só para o caso de empréstimo de dinheiro como também para o empréstimo de mercadorias ("ou outras coisas fungíveis").

No Código Comercial, art. 248, lê-se:

"Em comércio podem exigir-se juros desde o tempo do desembolso, ainda que não seja estipulados, em todos os casos em que por este Código são permitidos ou se mandam contar. Fora destes casos, não sendo estipulados, só podem exigir-se pela mora no pagamento de dívidas líquidas e nas ilíquidas só depois de sua liquidação. Havendo estipulação de juros sem declaração do quantitativo, ou do tempo, presume-se que as partes convieram nos juros da lei, e só pela mora."

O mútuo é tido, conforme acima, como contrato real, que SAVIGNY (System des heutigen Römischen Rechts, vol. III ,

pág. 312) chamava de dinglicher Vertrag, em contraposição ao contrato consensual puro ou contrato meramente obrigacional, justamente por envolver entrega de coisa (Dinge) que é suporte para o direito real, de tal sorte que o contrato recaia sobre a coisa e não só a dívida constitui objeto do contrato. A mesma doutrina é adotada na Itália por ROBERTO DE RUGGIERO (Istituzioni di Diritto Privato, vol. II, 6ª ed., pág. 369), por MARIO ROTONDI (Istituzioni di Diritto Privato, Milano, 1938, pág. 476), por FRANCESCO MES SINEO (Manuale di Diritto Civile e Commerciale, vol. II, 2, 7ª ed., pág. 43), e muitos outros.

IV - O MÚTUO PREVISTO NO DECRETO-LEI Nº 2.065/83

Para maior clareza, transcrevo o texto desse dispositivo:

"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 do valor da ORTN.

Parágrafo único - Nos negócios de que trata este artigo não se aplica o disposto nos artigos 60 e 61 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977."

O texto do artigo se inicia com a expressão NOS NEGÓCIOS DE MÚTUO. Reporta-se, simplesmente, ao instituto do mútuo, que é próprio do direito privado. Cabe recordar, aqui, o velho ensinamento do Código Tributário Nacional:

"Art. 109 - Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários."

Ao se reportar, pois, ao instituto do mútuo, o Decreto-lei nº 2.065/83 trouxe para o mundo tributário o conceito, a definição, as formas, o conteúdo e tudo o mais referente a esse instituto de direito privado. Se o direito não distinguiu entre



mútuo em dinheiro e mútuo em coisas, vale aqui o velho princípio:

"NÃO PODE O INTÉRPRETE DISTINGUIR, ONDE A LEI NÃO DISTINGUE."

A introdução a este voto teve por objetivo demonstrar que o nosso direito, dentro, aliás, da mais lídima tradição romana, sempre entendeu que o mútuo poderia ser representado por dinheiro ou por coisas. Pelo contrário, conforme acentuou-se anteriormente, o mútuo de coisas foi celebrado desde a mais remota antiguidade, sendo que o mútuo representado por dinheiro apareceu bem depois.

Nem se olvide este outro dispositivo do Código Tributário Nacional:

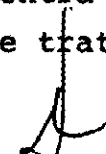
"Art. 110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

Ensinarão-nos nos bancos acadêmicos que os ramos do Direito se diversificam exatamente porque cada qual tem seus institutos, princípios, conceitos e formas próprios. Quando, pois, o direito público toma por empréstimo um instituto como o mútuo, haverá de respeitar o modo de ser desse instituto.

Tive oportunidade de acentuar, também, que o mútuo envolve, na realidade, dois aspectos:

a) um empréstimo de coisa fungível (seja dinheiro ou outro bem da natureza);

b) supõe uma relação jurídica obrigacional, na qual, daí, um crédito do mutuante contra o mutuário, quer se trate de empréstimo em dinheiro, quer se trate de empréstimo de coisa fungível.



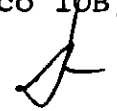
Volto, agora, ao final do art. 109 do Código Tributário Nacional, no qual está dito que os princípios de direito privado devem ser utilizados para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Este é o aspecto mais importante do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83. Não se preocupou a lei com a distinção entre mútuo em dinheiro e mútuo em bens fungíveis, conforme pensa a recorrente, mas nos efeitos tributários do mútuo, quer se trate de empréstimo em dinheiro ou em outro bem fungível.

O aspecto fundamental do art. 21 está no fato de , respeitando a DEFINIÇÃO, o CONTEÚDO, o ALCANCE, o CONCEITO e, sobretudo, as FORMAS de mútuo, ter atribuído a este instituto um EFEITO TRIBUTÁRIO, próprio, específico, peculiar, característico de Direito Tributário, a saber: reconhecimento da correção monetária nos mútuos celebrados entre empresas de um mesmo grupo, AINDA QUE ESTA CORREÇÃO MONETÁRIA NÃO TENHA SIDO ESTIPULADA ENTRE AS PARTES.

Criou a lei verdadeira FICÇÃO, isto é, considerou como se estipulada fosse a correção monetária, ainda que não contratada entre as empresas envolvidas.

Quem vem acompanhando a evolução da legislação tributária sabe muito bem que os negócios de mútuo entre empresas do mesmo grupo econômico sempre chamou a atenção das autoridades monetárias e tributárias. Durante muito tempo se discutiu se o mútuo sem a cobrança dos encargos financeiros envolveria ou não operação financeira disfarçada. Os estudiosos da matéria acabaram por concluir que não havia operação financeira por inexistirem pressupostos básicos para tal como: ausência de intuito especulativo, inexistência de finalidade lucrativa, falta do elemento intermediação, efetivação do repasse sem afetar o mercado financeiro, etc. (conf. HENRY TILBERY, Comentário ao DL nº 2.065, Resenha, 1983 , pág. 126; ALBERTO XAVIER, Os empréstimos entre pessoas jurídicas e a lei bancária, in Informativo Dinâmico IOB, SP, 1982, págs.783 a 785)).



No âmbito da Secretaria da Receita Federal discutia-se se essas operações representavam hipótese de distribuição disfarçada de lucros. Chegou-se, até, a baixar o Parecer Normativo CST nº 43, de 1981, no qual se fazia alusão a distribuição disfarçada de lucros na hipótese de o acionista controlador se beneficiar ou propiciar benefício a uma empresa dependente.

O Decreto-lei nº 2.065/83 acabou, assim, com a discussão acerca da possibilidade ou não de haver distribuição disfarçada de lucros entre sociedades do mesmo grupo econômico. Acontece que o "caput" teve uma abrangência que a recorrente não percebeu. Teve a lei por objetivo abarcar todos os negócios de mútuo, e não apenas os negócios representados por empréstimos em dinheiro. A hipótese dos mútuos em dinheiro foi abordada, apenas, no parágrafo único, mas isto será melhor analisado diante.

Na verdade, a possibilidade de haver fraude por parte das empresas, mediante o mútuo de favorecimento, ficou eliminada, em face da ficção criada pelo art. 21, no sentido de que sempre haverá a mutuante de reconhecer pelo menos a correção monetária relativa ao mútuo. Este é o espírito da lei. Poderia, até, ter acontecido que os autores da redação do art. 21 tivessem pensado atingir apenas o mútuo em dinheiro, mas o fato de não terem dito que a correção só seria exigida no mútuo, caso se tratasse de empréstimo de dinheiro, tornou a lei bastante abrangente. Se não tiveram a intenção, acertaram, involuntariamente, pois não só no mútuo em dinheiro há possibilidade de favorecimento de outra empresa do grupo. A própria recorrente confessa que ficou "prejudicada" em favor da sua coligada, pois esta restituiu o bem pelo valor de custo original. A coligada foi beneficiada enquanto operou com capital que não lhe pertencia, sem pagar juros nem correção monetária.

O art. 21 não objetivou regular a correção monetária sobre dívida contraída em dinheiro. Conforme terei oportunidade de referir mais adiante, o art. 21 teve por objetivo considerar uma dívida de dinheiro, isto é, uma dívida na qual não se cogitara da correção monetária, em dívida de valor, sujeita a atu



alização imposta por lei, contrariando o que fora contratado entre as partes, utilizando-se da figura da ficção jurídica.

Já dizia CLÓVIS BEVILÁQUA (Código Civil dos Estados Unidos do Brasil, Comentário ao art. 1.256): "O mútuo gratuito não assume grande importância na vida social. É um contrato benéfico, um auxílio desinteressado. Dos juros é que se originam graves questões econômicas."

Poder-se-ia parafrasear CLÓVIS e dizer que da correção monetária do mútuo é que se originam graves questões. Uma delas está, justamente, no fato, já várias vezes acentuado acima, de que o mútuo supõe, de um lado, a entrega de coisa fungível, mas, de outro, faz nascer um crédito a favor do mutuante.

A recorrente percebeu este particular, tanto que, conforme se lê no documento por ela emitido e anexado às fls. 11, seu procedimento contábil, nos vários mútuos de mercadorias era realizado da seguinte forma:

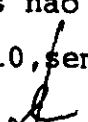
NO EMPRÉSTIMO

D - Empréstimos de Mercadorias
C - Estoques

NO RETORNO

D - Estoques
C - Empréstimos de Mercadorias

A empresa demonstrava, em todas essas ocasiões, ter consciência de que o mútuo representado pela entrega de mercadorias ou matérias-primas em estoque importava em duas consequências: de um lado, a entrega desses bens; de outro, a abertura, no ativo, de uma conta representativa do crédito que o contrato de mútuo representava. Ora, esse crédito deveria ter sido corrigido, por força do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83. Se, no momento do mútuo, a mercadoria valia 10, um ano depois não poderia regressar no estoque, novamente, pelos mesmos 10, sem que essa im-



portância tivesse sofrido correção monetária.

Talvez possa parecer absurdo para a recorrente semelhante raciocínio, mas é a consequência lógica da FICÇÃO criada pelo art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83. Pouco imposta se esses 10 se referiam a dinheiro ou a mercadoria: a lei mandava se corrigisse esse crédito que estava escriturado em conta de ativo.

V - ANÁLISE DAS RAZÕES DA RECORRENTE

Um aspecto que se pretende salientar é o de que o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 é exemplo típico daquilo que os juristas apelidam de FICÇÃO JURÍDICA, isto é, de um fenômeno produzido no mundo jurídico em virtude de a lei criar hipótese contrária à realidade dos fatos. Sabe o legislador que as coisas não acontecem no mundo fático conforme diz a hipótese legal, mas admite-se, por mera ficção, que os fatos devem ser considerados como se na realidade tivessem acontecido da forma prevista na norma.

RUBENS GOMES DE SOUZA (Pareceres - 1 - Imposto de Renda, Res. Trib., São Paulo, 1975, Edição Póstuma, nº 26, p. 73) escreveu em um de seus pareceres, ao interpretar os artigos 243 e 245 do RIR/66, que as ficções legais deveriam ser entendidas como:

"... normas contrárias à realidade material, destinadas a produzir um efeito contrário ao que ocorreria se aquela realidade fosse deixada livre para atuar. Em outras palavras, se não existissem os artigos 243 e 245 as despesas a que o primeiro se refere viriam reduzir o lucro líquido, ao passo que as receitas elencadas no segundo viriam majorar o lucro bruto. Mas, existindo aqueles dispositivos e somente por força deles, certas receitas são excluídas do cálculo do lucro (isto é, tratadas como despesas) e, inversamente, certas despesas são adicionadas ao lucro (isto é, tratadas como receitas)" (grifei).

As considerações do Mestre são elucidativas. A ficção faz com que uma despesa seja tratada como receita, contrari-

ando toda lógica e invertando a ordem reinante no mundo dos fatos. Por isso, RUBENS definiu as ficções legais como:

"... as normas jurídicas ancilares ou subsidiárias, cuja única função é a de atribuir a determinado fato material um determinado efeito jurídico diverso do que lhe é próprio, a fim de permitir a aplicação, àquele fato material, das normas jurídicas dispositivas previstas para fatos materiais diferentes (GENY, Science et Technique en Droit Privé Positif, Paris, 1921, Parte III, pp. 360-447; DABIN, La Technique de l'Élaboration du Droit Positif, Bruxelles, 1953, pp. 235 e 275; ENNECERUS - NIPPERDEY, Parte General del Tratado del Derecho Civil, trad. espanhola, Bracelona, 1947, vol. 1, Tomo I, p.113; PUGLIATTI, verbete "Finzioni", na Enciclopedia del Diritto, Milão, 1961, vol. 9, p. 85)" (grifei).

A recorrente explorou, inteligentemente, as incongruências a que conduziria a correção monetária dos mútuos levando-a a efeito mediante entrega de mercadorias, já que a mutuante ficaria prejudicada. Esqueceu-se, no entanto, de que também no caso dos mútuos realizados em dinheiro, sem cobrança de correção monetária, a mutuante também fica prejudicada duplamente: quer por não ter cobrado a correção monetária, o que faz com que o dinheiro devolvido, na realidade, seja menor do que o emprestado, já que retorna corroído pela inflação, quer porque, além de não ter recebido um rendimento, ser obrigada a pagar um tributo sobre um rendimento não recebido. Poder-se-ia acrescentar: um absurdo ainda maior está no fato de se cobrar tributo sobre um "prejuízo", pois se o dinheiro foi devolvido a menor o tratamento tributário deveria ser de perda e não de ganho conforme diz a lei. Por conseguinte, não só no caso de o mútuo ser realizado em mercadorias é que a mutuante fica prejudicada.

Outro equívoco da recorrente é ter-se esquecido de que na ficção há dispensa de prova. Como escreveu RUBENS GOMES DE SOUZA, no mesmo parecer acima citado (nº 27, p. 74), ao lembrar a lição de ALFREDO AUGUSTO BECKER, para quem a ficção como presunção absoluta não é norma probatória:

"Concordando, nota PUGLIATTI (op. cit., § 22) que a característica da ficção legal é criar uma verdade



de jurídica" diferente da verdade natural, a sua natureza é exatamente oposta à de uma norma de prova, ou seja, é a de uma norma que dispensa a prova, quando não a proíba."

Por isso mesmo é que o art. 109 do CTN com muita razão determina que os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários. Assim, no caso presente, ao empregar a palavra "mútuo", a lei tributária reportou-se a um instituto de direito privado, o que faz com que o intérprete não possa confundir, por exemplo, o mútuo com o comodato. Por outro lado, os efeitos atribuídos aos mútuos entre empresas do mesmo grupo são diversos dos previstos no direito privado.

Um outro aspecto que a recorrente desprezou foi o da interpretação literal de dispositivo que trata de ficção jurídica. Ao contrário da interpretação em geral, que deve levar em conta não só a literalidade da norma como também o seu aspecto teleológico ou finalístico, histórico, sistemático, lógico, epistemológico etc., no caso de norma que prevê ficção, justamente por se tratar de lei que prevê hipótese contra a realidade dos fatos, a interpretação literal se impõe a todas as outras. Conforme disse RUBENS, no parecer que venho citando (nº 31, p. 76):

"... a norma de ficção legal esgota todo o seu conteúdo jurídico com a simples aplicação do que nela se dispõe literalmente. De modo que a aplicação, às normas de ficção legal, do método literal de interpretação não significa a adoção de uma hermenêutica restritiva e por isso condenada, mas, ao contrário, uma interpretação que coincide integralmente com a única finalidade visada pela norma. Em outras palavras, entendida e aplicada literalmente, a norma de ficção legal terá realizado integralmente a única finalidade para a qual foi prevista, de acordo, pois, com o que recordamos ser a função própria da hermenêutica. Por conseguinte, aplicar a norma de ficção legal além do que nela literalmente se contém implicaria em interpretação extensiva, tão condenável quanto a restritiva porque tira da lei ilações que nem a sua letra nem o seu espírito autorizam, ampliando-lhe o alcance para um campo que não foi visado por ela."



No caso em julgamento a recorrente pretende tringir a norma, o que é ainda mais condenável, conforme a 1 do Mestre. Bastaria lembrar, aliás, o tão invocado princípio: de a lei não distingue não é dado ao intérprete distinguir."

No meu entender, o principal equívoco da recorrente foi raciocinar, portanto, como se estivéssemos no terreno de ge ferenda, ou seja, como se esta Câmara houvesse de se pronunciar sobre a razoabilidade ou não de se cobrar correção monetária no caso de mútuo de mercadorias.

Um segundo equívoco está na circunstância de a recorrente ter levado seu pensamento no sentido de analisar o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 como se se tratasse de hipótese de PRESUNÇÃO legal, quando, em realidade, a lei criou uma FICÇÃO, isto é, não supõe que nos negócios de mútuo a correção monetária fosse uma constante ou uma consequência lógica. Pelo contrário, supõe que nesses negócios entre empresas do mesmo grupo o normal é não existir correção monetária. Enquanto na presunção o importante é a lógica, na ficção o importante é a não-realidade, pois sabe o legislador que as coisas não aconteceram conforme faz supor a lei, mas tem a realidade como se as coisas tivessem acontecido da forma prevista na norma. Lembro, a propósito, os dizeres de ALFREDO AUGUSTO BECKER (Teoria Geral do Direito Tributário), 2ª ed., págs. 461):

"As presunções ou são o resultado do raciocínio ou são estabelecidas pela lei, a qual raciocina pelo homem... Na ficção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente (ou com toda certeza) falso. Na presunção a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente verdadeiro. A verdade jurídica imposta pela lei, quando se baseia numa provável (ou certa) falsidade é ficção legal; quando se fundamenta numa provável veracidade é presunção legal." (grifei).

No caso do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 tão clara é a ficção que a correção monetária, ao contrário do que sói acontecer, é feita extracontabilmente, no LALUR, justamente por se saber que essa correção não existiu em realidade.



Só esta espécie de consideração serviria para deitar por terra a arguição lógica da recorrente. Para que não pareça que esta Câmara agiu com prejuízo para a defesa do contribuinte, analisarei, mais adiante, todos os seus argumentos.

Em razão do que ficou dito anteriormente, não se pode aceitar a tese sustentada pela defesa, a saber, que embora o mútuo possa ser efetuado em bens, o art. 21 do Decreto-lei nº. 2.065/83 pretendeu atingir, apenas, o mútuo representado por empréstimos em dinheiro.

Ao se aceitar a visão da recorrente, adotar-se-ia interpretação restritiva da lei. Ora, não é dado ao intérprete coartar o âmbito de abrangência da norma, seja ela de direito privado, seja de direito público, máxime em se tratando de norma tributária, que supõe obediência, antes de tudo, ao princípio da legalidade. Conforme disse CARLOS MAXIMILIANO (Hermenêutica e Aplicação do Direito, pág. 246):

"Quando o texto menciona o gênero, presume-se incluídas as espécies respectivas; se faz referência ao masculino, agrange o feminino; quando regula o todo, compreendem-se também as partes (In toto et pars continetur, Gaio, no Dig., liv. 50, tit. 17, frag. 113). Aplica-se a regra geral aos casos especiais, se a lei não determina evidentemente o contrário (BERRIAT SAINT-PRIX, op. cit., nº 44 e nota 1; BLACK, op. cit., p. 196-198 e 201-203). Ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus:
Onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir."

A seguir, o mesmo CARLOS MAXIMILIANO dava este outro Conselho (op. cit. p. 247):

"Quando o texto dispõe de modo amplo, sem limitações evidentes, é dever do intérprete aplicá-lo a todos os casos particulares que se possam enquadrar na hipótese geral prevista explicitamente; não tente distinguir entre as circunstâncias da questão e as outras; cumpra a norma tal qual é, sem acrescentar condições novas, nem dispensar nenhuma das expressas (GIUSEPPE FALCONO, Regulae Juris, 2a. ed., p. 50; BERRIAT SAINT-PRIX, op. cit., nºs 45 - 48)."

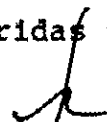


A interpretação não pode levar a estender a norma além dos seus limites, como acontece, por exemplo, quando se pretende estender uma isenção a hipótese não contemplada pela lei, nem deve restringir seu sentido a tal ponto de se mutilar a norma.

É bem verdade que os tribunais por vezes constroem o direito, mas não criam normas e não poucos se têm dedicado ao estudo da função criadora do direito exercida pelos juizes. BRUTEAU chamou a atenção, por exemplo, para o fato de que no direito romano os jurisconsultos distinguiram a LEX (a lei escrita) do JUS (a lei aplicada pelos tribunais). Os estudiosos suíços falam, por vezes, do que eles chamam de "normas de borracha". É evidente que não existe norma tão clara que se aplique, sem qualquer dúvida, pois as palavras, como acentuara JEHERING têm um conceito central, mas possuem também uma zona periférica e é esta zona periférica que traz perturbação para o intérprete. Como disse JEHERING, quem anda no meio de uma floresta, à meia noite, sem qualquer iluminação ao redor, não terá dúvida em afirmar que está caminhando na escuridão; mas quando o caminhante se acha na rua, por volta das quatro horas da manhã e os primeiros raios do sol já se fazem pressentir, não tem a mesma certeza se poderá dizer que ainda está na escuridão ou no lusco-fusco da manhã. Ora, também em direito é essa zona periférica do conceito que traz perplexidade. No caso, pergunta-se: por que restringir o conceito de mútuo, se a lei não o restringiu?

Para que não parem dúvidas, analisarei os argumentos da recorrente para demonstrar não lhe caber razão em pretender restringir onde a lei não restringiu.

a) A questão relacionada com o comércio internacional. O primeiro argumento da empresa consiste em suscitar a problemática realmente existente: os empréstimos, em quase sua totalidade, dizem respeito a matérias-primas estrangeiras necessárias para que as empresas mutuárias produzissem mercadorias e as dessem, tendo sido efetuados tais empréstimos em razão da da CACEX em aprovar e liberar a emissão solicitada pelas em mutuárias de guias de importação das referidas matérias-primas.



O argumento é, pois, de ordem meramente comercial: o fato de a CACEX não liberar as guias com a dinamicidade pretendida não justifica interpretação restritiva da lei em favor próprio. Esta visão de ordem meramente subjetiva não justifica a infringência da norma. De resto, sabedores da morosidade da CACEX os técnicos da empresa deveriam ter programado a produção levando em conta este fator. Afinal, não é a coisa pública que deve adotar-se aos interesses particulares, mas o contrário. Trata-se de planejamento de produção!

b) Devolução pelo preço de custo. Outro argumento da recorrente está no fato de o empréstimo ser feito pelo valor de custo e o bem ser devolvido pelo mesmo valor. No seu entender, isto fazia com que ficasse aumentado o lucro bruto na conta mercadorias, já que o valor da venda também era maior e o custo nominal passava a ser menor.

Se a recorrente atentasse para o que ocorre, no caso de empréstimo em dinheiro, que ela diz ser o único caso atingido pelo Decreto-lei nº 2.065/83, veria que fenômeno semelhante haveria de ocorrer. Assim, uma empresa, suponhamos, empresta a uma coligada Cz\$ 10.000,00, sem juros e sem correção monetária. Haverá de fazer um lançamento semelhante a este:

NO EMPRÉSTIMO

D - Empréstimo a Coligada
C - Caixa

NO RETORNO

D - Caixa
C - Empréstimo a Coligada

Isto significa que, ao receber os mesmos Cz\$ 10.000,00, um ano depois, o caixa ficou defasado, por não ter essa quantia sido atualizada. *J*

Pergunta-se: por que, ocorrendo fenômeno semelhante, mediante empréstimo de mercadorias, não haveria de se aplicar o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 e no caso do empréstimo em dinheiro haveria aplicação deste dispositivo?

Um particular que se esquece com frequência: numa economia sujeita à inflação o que se desvaloriza não é o bem, é a moeda. Por isso, tanto faz ser o empréstimo contratado em mercadorias ou em dinheiro, pois a corrosão que se há de operar está no valor da moeda.

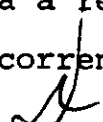
É óbvio que a conta de mercadorias, no ano seguinte, haverá de apresentar um custo corroído pela inflação e, consequentemente, a receita será maior. Esta, porém, foi a opção feita pela empresa;

c) A relação CUSTO/PREÇO. A circunstância de a conta Mercadorias apresentar um custo dos produtos vendidos-CPV a menor, no ano em que receber de volta as mercadorias emprestadas e, portanto, um volume de receitas a maior, prova justamente o acerto da lei, pois essa espécie de negócio, que só se faz com uma empresa do mesmo grupo econômico - já que a própria recorrente afirma ser um negócio de favorecimento - e não com terceiros, representa o que o vulgo chama de "negócio de mãe para filho".

O prejuízo que a empresa "mãe" sofre, para amparar a empresa "filha" está a demonstrar, exatamente, a justificativa adequada para a aplicação do art. 21 não só aos casos de empréstimos em dinheiro como também aos empréstimos feitos em bens.

Tem-se dito frequentemente que o particular pode organizar seus negócios de tal sorte que não está obrigado a pagar mais imposto do que deve. O reverso da medalha também é verdadeiro: o fisco não está adstrito a receber menos imposto do que o devido só porque o particular pretendeu organizar seus negócios de acordo com seus interesses particulares.

d) O contrato escrito. Lembra a recorrente que não havia contrato escrito entre a mutuante (recorrente) e as mutuã -



rias (suas coligadas), razão pela qual não haveria de se falar em apropriação contábil de correção monetária ou juros dos créditos oriundos dos referidos empréstimos de mercadorias. Lamentavelmente a recorrente se ateve, apenas, a esta afirmação dogmática, sem demonstrar por que afirmara tal coisa.

Parece-me que a realidade é bem outra, pois o fato de o contrato não estar formalizado por escrito não vem ao caso, já que contratos verbais também têm validade.

No direito romano, conforme consta do Digesto, havia quatro espécies de contratos: re, verbis, litteris e consensu. Os primeiros (re) eram os que, hoje, são denominados contratos reais e que se faziam mediante a solenidade da pesagem do bronze numa balança (per aes et libram) e implicavam, conforme salientei, não só na tradição da coisa como também no emprego de forma própria (a pesagem simbólica). Assim, os romanos consideravam como dentro desse ritual o mútuo, o depósito, o penhor e o comodato.

Os contratos verbais (verbis) eram celebrados mediante stipulatio e promissio, que também exigiam fórmulas solenes e o sistema simbólico (per aes et libram).

Os contratos literais (litteris) ou escritos é que supunham forma própria, por escrito, como no caso da expensilatio que tinha sua inscrição no Codex ou na Tabula accepti et expensi.

Os contratos feitos por mero consenso (consensu) eram do tipo da emptio-venditio, da locatio-conductio, da societas e do mandatum.

Já na Idade Média se desenvolveu a teoria do pacta sunt servanda, que acabou ingressando no Código Civil francês de 1804, no art. 1.134. Com o advento da Escola do Direito Natural, do sec. XVIII, adotou-se por todos os recantos a fórmula ius consensus parit obligationem, deixando de lado, justamente do e qualquer resquício de formalismo para se fixar no consenso acordo de vontades, pouco importando ao contrato se é celeb



por escrito ou não. Chegou-se, assim, à formula de Pothier que consta no art. 1.101 do Código Civil francês, o qual define o contrato como a "convenção pela qual uma ou mais pessoas se obrigam a dar, fazer ou não fazer alguma coisa."

No direito brasileiro, o art. 82 do Código Civil considera como realmente essenciais do contrato: agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei. Logo, a forma escrita só é obrigatória quando a lei assim o definir. Esta norma se encontra no art. 124 do Código Comercial e, no Código Civil, além do citado art. 82, também os arts. 130 e 145.

A forma escrita está ligada à questão da prova e não à validade do contrato. Assim, a melhor maneira de se provar que alguma coisa foi convencionada entre duas ou mais pessoas é a forma escrita, com a devida autenticação, na forma do art. 135 do Código Civil.

No caso presente, aliás, nem haveria necessidade de se provar a existência do contrato de mútuo, pois nem o Fisco nem a própria recorrente duvidam de sua existência. Embora a empresa não tenha formalizado por escrito o contrato de mútuo, sua contabilidade registrou todos os fatos e todos os passos desse contrato e, o que é mais importante, foi possível realizar a quantificação do empréstimo e a falta de correção monetária. Se, de acordo com o art. 7º do Decreto-lei nº 1.598/77, a escrituração do contribuinte, mantida em obediência às normas específicas, faz prova a favor de quem escriturou, com muito maior razão haverá de fazer prova contra a empresa.

A recorrente, também de maneira dogmática, sem dizer por quê, alega no final do item 5 do recurso, que, considerando-se o fato de o contrato de mútuo não ter sido feito por escrito "não há que se falar em exigir a apropriação contábil da correção monetária e juros sobre os valores dos créditos oriundos dos referidos empréstimos de mercadorias, no período enfocado pelo auto de infração." Pergunta-se: por quê?



De resto, ao prever a correção monetária do mútuo, a lei se utilizou de FICÇÃO jurídica. Isto significa, em termos de escrituração contábil, que a correção monetária haveria de se submeter a escrituração extracontábil, exatamente pelo fato de o acordo não ter sido realizado a parte rei, por escrito.

e) O parágrafo único do art. 21 do DL nº 2.065/83.

A recorrente se apegou a este parágrafo que dizia:

"Nos negócios de que trata este artigo não se aplica o disposto nos artigos 60 e 61 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977."

Para que se entenda melhor a razão deste parágrafo impõe-se remontar ao próprio Decreto-lei nº 1.598/77. Em sua exposição de motivos ficou dito o seguinte:

"28. Os artigos 60 a 62 criam nova disciplina dos lucros distribuídos disfarçadamente, que leva em consideração os preceitos da lei de sociedades por ações sobre a responsabilidade de administradores e do acionista controlador. O novo regime distingue entre lucros distribuídos a pessoas físicas ligadas, a administradores, sócios ou titular da empresa (art. 60) e ao acionista controlador da companhia (art. 61). No caso de acionista controlador, o projeto considera a personalidade jurídica das entidades que se interpõem entre a companhia e o acionista, como instrumentos da distribuição disfarçada (art. 61, parágrafo 1º, letra B), sem impedir, todavia, a comunicação de resultados entre sociedades, no caso de grupos constituídos nos termos do capítulo XXI da nova lei de sociedades por ações (art. 61, parágrafo 3º)."

A preocupação do parágrafo único do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 foi, pois, dizer que toda esta problemática não se aplicaria ao caso de mútuo. Com receio de aplicação da disciplina própria a respeito do acionista controlador, já antes deste decreto-lei muitas empresas se preocupavam em contratar o mútuo por escrito, com estipulação de juros e correção monetária, na forma habitualmente feita pelo mercado.

Comentando o citado art. 21, HENRY TILBERY escre -

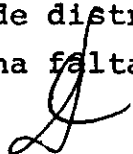
veu (Comentário ao Decreto-lei nº 2.065 - Artigos 1º a 21 - Rese-
nha São Paulo, 1983, pág. 126 a 128):

"A posição da Receita Federal face à esta situação foi definida no Parecer Normativo SRF nº 43 de 23.11.1981, que distinguiu duas facetas nestas situações: uma, quando se verificaria distribuição disfarçada de lucros através da figura de acionista controlador; a outra na ausência dos pressupostos caracterizadores de distribuição disfarçada, caso em que o Parecer concluiu, que os encargos financeiros correspondentes aos recursos levantados pela empresa mutuante, "devem ser rateados entre os beneficiários dos recursos na exata proporção dos capitais que forem repartidos."

Obedecendo a esta orientação evoluiu uma prática de empresas em situações desta natureza firmarem, por cautela, contratos de mútuo com prazo máximo de resgate de até 2 anos e com ressarcimento dos encargos financeiros do mercado. Nos casos quando o acionista controlador de sociedade anônima mutuante tinha, direta ou indiretamente, interesse na sociedade mutuária, a conseqüente ameaça de distribuição disfarçada de lucros - que em princípio poderia ter ocorrido pela aplicação do Artigo 61, § 1º, letra "b" do Decreto-lei nº 1.598/77 - foi evitada, pois o negócio foi excepcionado desta configuração pelo contrato por força do § 1º, letra "b" do artigo 60º do mesmo diploma legal. Por outro lado, na ausência de ligação por controle comum pelo acionista controlador, a previsão contratual do ressarcimento dos encargos financeiros solucionou a exigência formulada no Parecer Normativo referido.

O artigo 21º consagra este procedimento em nível legal, dirimindo dúvidas e restringindo o reembolso dos encargos financeiros ao limite mínimo da variação das ORTN."

Na verdade, é necessário ler o parágrafo único do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 como está descrito, deixando de lado "elocubrações" ou "imaginações" a respeito. O que esse parágrafo fez foi, como disse TILBERY, tranquilizar os contribuintes sobre a polêmica antes existente, a saber, se a falta de correção monetária, no mútuo entre empresas, poderia ensejar hipótese de distribuição disfarçada de lucros. O parágrafo único dá a resposta: não há tal possibilidade. O parágrafo foi lógico: se o "caput" mandava cobrar pelo menos a correção monetária, significava que a lei afugentara a possibilidade de distribuição disfarçada de lucros, que consistiria justamente na falta de correção mo-



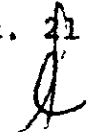
netária.

A recorrente, no entanto, tentou derivar a discussão para outro campo, alegando que o fato de o parágrafo único ter feito menção ao art. 60 do Decreto-lei nº 1.598/77, teria sido reportado, inclusive, ao inciso V deste art. 60, no qual se previa distribuição disfarçada de lucros quando a pessoa jurídica em prestava dinheiro a pessoa ligada. E concluiu: "A clara intenção do dispositivo legal foi, pois, alcançar tão somente as hipóteses de mútuo que pudessem configurar distribuição disfarçada de lucros, ou seja, os mútuos representados pelos empréstimos em dinheiro."

Conquanto o argumento seja inteligente, não cabe essa espécie de interpretação, por vários motivos.

Em primeiro lugar, se bem observado, a recorrente entende que o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 foi baixado para interpretar o Decreto-lei nº 1.598/77. Ledo engano. O diploma de 1983 veio criar hipótese nova de tributação e não simplesmente dizer se os arts. 60 e 61 do diploma de 1977 se aplicavam ou não aos negócios de mútuo.

Na realidade, o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 foi exigência dos acontecimentos anteriores. Como se sabe, o Decreto-lei nº 1.598/77 criara hipótese, que não vingou, de as empresas de um mesmo grupo serem tributadas em conjunto. Assim sendo, não havia que se pensar em cobrar correção monetária de si mesmo. De acordo com a elaboração primitiva do Decreto-lei nº ... 1.598/77, não haveria de se pensar em cobrança de correção monetária nos mútuos entre empresas do mesmo grupo porque a receita de correção monetária seria anulada pela despesa respectiva, já que as empresas mutuante e mutuária haveriam de apresentar uma declaração de rendimentos consolidada. Com o desaparecimento da tributação em conjunto, o mútuo, sem a cobrança de juros e correção monetária entre empresas do mesmo grupo acarretaria distorções, como é óbvio. Foi para corrigir essa prática, tolerada, inclusive, pela Secretaria da Receita Federal, que o art. 21 fixou a regra



de nestes casos sempre se ter pelo menos a correção monetária como se tivesse sido contratada, ainda que realmente não o tivesse sido. Por isso é que os intérpretes deste artigo sempre disseram que o reconhecimento da correção se faria extracontabilmente, apenas no LALUR.

Em segundo lugar, a interpretação da recorrente vai contra os ensinamentos dos velhos mestres do Direito, como SAVIGNY, GENY, CARLOS MAXIMILIANO, entre outros, que sempre acentuam ser necessário interpretar-se o "caput" de um artigo como a regra geral e o parágrafo como a regra especial, ou como exceção ao que foi estabelecido no "caput".

No art. 21 fixou-se a regra geral, no sentido de que todo mútuo entre empresas do mesmo grupo estaria sujeito ao reconhecimento, por parte da mutuante, da respectiva correção monetária. O parágrafo fixou regra especial, isto é, tendo-se em vista as discussões havidas sobre distribuição disfarçada de lucros, ficava solucionada a questão provocada pela aplicação dos artigos 60 e 61 do Decreto-lei nº 1.598/77. Ora, concluir que o art. 21 do Dec. 2.065/83 só se reportou a mútuo em dinheiro é ir longe demais.

f) O Problema da Correção Monetária

Alega a recorrente (item 8 do recurso): "... o empréstimo de dinheiro acarreta redução do patrimônio líquido não coberta por qualquer receita ou atualização, gerando, pois, lançamento a débito da conta de correção monetária do balanço, aumentando o saldo devedor (dedutível) ou reduzindo o saldo credor (tributável) desta conta, de forma a acarretar diminuição do lucro líquido da empresa mutuante e a decorrente redução do imposto de renda."

Pergunta-se: por que o mútuo de mercadorias também não acarreta fenômeno semelhante?

É óbvio que, tendo cedido mercadorias do seu esto-

que e não exigindo correção monetária, caiu a empresa no mesmo caso. Quando se efetua o empréstimo em dinheiro, diminui-se a conta CAIXA, por exemplo, e quando se empresta mercadoria diminui-se a conta ESTOQUES, ou semelhante, mas ambas as contas fazem parte do ATIVO CIRCULANTE, de tal sorte que, sob o aspecto da correção monetária o efeito financeiro é o mesmo.

A recorrente apresenta visão distorcida da realidade do mútuo. Esqueceu-se de que no momento em que empresta determinada mercadoria imediatamente transforma essa mercadoria em crédito a seu favor. Conforme disse BULHÕES PEDREIRA (Correção Monetária das Demonstrações Financeiras, EXPED, 1978, pág. 13):

"Os créditos monetários variáveis (em moeda nacional com cláusula de correção monetária, ou em moeda estrangeira) e os créditos "de valor" apresentam características que os aproximam dos ativos não-monetários sob o aspecto da inflação. O crédito "de valor" tem por objeto prestação que não é definida como determinada quantidade de moeda, mas em outro padrão de valor, ou está sujeita a determinação segundo índices ou critérios preestabelecidos. É o caso, por exemplo, de crédito em valor outro, ou indexado. O crédito em moeda nacional com cláusula de correção monetária é pecuniário, mas quantidade de moeda que o devedor deve prestar está sujeita a modificação segundo regras preestabelecidas. O crédito em moeda estrangeira é da mesma natureza porque a inflação interna reflete-se na taxa de câmbio, que é a relação de troca entre a moeda nacional e a estrangeira. Se a taxa de câmbio aumenta, o crédito aumenta, o crédito em moeda estrangeira produz, quando convertido, maior quantidade de moeda nacional. Os efeitos da inflação sobre esses créditos são iguais aos observados nos ativos não-monetários: seu valor não está ligado à sorte do poder de compra da moeda, mas sua expressão monetária varia com a inflação. Os efeitos monetários sobre as obrigações "de valor", em moeda estrangeira ou moeda nacional sujeita a correção, são os mesmos: a inflação aumenta o número de unidades monetárias que exprime seu valor."

Há, ainda, uma outra consideração a se fazer: se o estoque da mutuante está financiado e esta empresta parte ou a to

talidade desse estoque financiado, haverá de corrigir o valor das obrigações, considerará como despesas os juros respectivos, etc., em detrimento do fisco, pois não ofereceu nem receitas nem correção monetária ativa. Veja-se, portanto, como o raciocínio da recorrente não está correto. Aliás, sempre que se deixa o direito para se perquirir motivos "econômicos" facilmente se resvala para a ilegalidade. Conforme disse BULHÕES (op. cit. pág. 15):

"Grande parte do ativo circulante da empresa em geral é representada por ativos monetários (caixa, depósitos bancários e direitos de crédito), que diminuem de valor com a inflação." (grifei).

Mais adiante, haveria BULHÕES de comentar a respeito de créditos da empresa (op. cit. pág. 28):

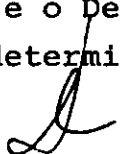
"O artigo 39 do decreto-lei não inclui entre as contas sujeitas a correção as que registrem créditos ou obrigações em moeda nacional sujeita a correção, indexados ou em moeda estrangeira. Esses créditos e obrigações devem ser atualizados na época do balanço (Lei nº 6.404/76, art. 183, nº I, in fine e art. 184, nºs II e III), e as variações monetárias decorrentes da atualização são computadas na determinação do lucro real (art. 18 do decreto-lei); mas essa atualização não é parte do procedimento legal de correção monetária das demonstrações financeiras.

A lei distingue entre variações monetárias e correção monetária das demonstrações porque:

a) as variações decorrem de disposições legais ou contratuais que regulam créditos e obrigações, que podem seguir critérios diferentes da base adotada para a correção monetária das demonstrações financeiras;

b) as variações monetárias são receitas ou despesas que resultam dos critérios de avaliação de elementos do ativo e passivo circulante ou a longo prazo; enquanto que a correção monetária apenas atualiza o custo histórico de elementos estáveis da estrutura financeira do patrimônio."

Por conseguinte, as variações monetárias também influenciam na apuração do lucro e o Decreto-lei nº 1.598/77 já previra a possibilidade de a lei determinar a atualização dos créditos.

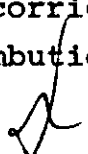


O que está contido, pois, no item 8.1 do recurso não pode ser admitido. Com efeito, disse a recorrente que não se poderia admitir qualquer influência da falta de correção monetária do valor mutuado, na hipótese de o mútuo se efetivar mediante mercadorias "... já que tais bens não renderão, por si só, nenhuma receita para a empresa, se estiverem ociosos na empresa mutuante..." Ora, a mesma coisa se poderia dizer com relação ao dinheiro: por si só ele não renderá coisa alguma se ficar depositado em Caixa e ou em Bancos.

Sem sentido, igualmente, o item 8.3 do Recurso, segundo o qual "... no empréstimo em dinheiro sem remuneração, tem-se uma despesa de correção monetária dedutível para a mutuante (representada pela correção monetária de idêntico montante do patrimônio líquido contábil da empresa), sem auferimento de qualquer contrapartida de receita; já no empréstimo de matéria-prima que será devolvida na mesma quantidade, tem-se a mesma despesa de correção monetária, mas, em contrapartida, há o aumento do lucro bruto da conta de mercadorias, pois o valor dos bens será devolvido pelo mesmo valor constante do ativo da empresa na data do empréstimo, enquanto o valor de venda final estará, como regra, já majorado em virtude da correção do custo dessas mesmas mercadorias ou matérias-primas emprestadas..."

A interpretação econômica, como a feita pela recorrente, leva, em geral a uma aparência de verdade e é por isso que os juristas se contrapõem a ela. A recorrente pautou seu raciocínio no sentido de que em havendo empréstimo em dinheiro, sem correção monetária, haveria defasagem em matéria de correção monetária, pois essa mesma quantia provocaria a correção monetária passiva, enquanto não haveria correção monetária ativa correspondente. Pergunta-se: por que no empréstimo de mercadorias não ocorreria o mesmo fenômeno?

Se a empresa tem mercadorias em estoque, digamos, no valor de Cz\$ 10,00 e faz empréstimo desse estoque sem correção monetária, não haveria de corrigir o patrimônio líquido da mesma forma, o qual conteria embutido o valor empregado nesse es-



toque?

Sem razão seu raciocínio no sentido de que haveria de pagar caro por ter emprestado mercadorias sem cobrar correção monetária, já que o valor das vendas seria maior. Em primeiro lugar, com a inflação galopante qualquer empresa que tem mercadorias em estoque sofre essas consequências, pois o preço de reposição sempre será muito maior do que o preço de custo original. Além disso, muitas vezes tem acontecido, até, que o preço de reposição é maior do que o próprio preço das vendas anteriores. Em segundo lugar, de acordo com o raciocínio da recorrente a venda, em geral, só ocorreria no exercício seguinte. Neste caso, a se levar às últimas consequências a sua tese, só ocorreria postergação de imposto, ou melhor, pagamento de imposto a maior como se fosse uma espécie de penalidade por ter favorecido sua coligada. Vai-se, assim, de imaginação em imaginação, afastando-se da realidade e do que disse a lei.

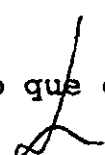
Quando uma empresa, por exemplo, compra mercadorias sem a devida documentação, não poderá considerar o valor dessas mercadorias como custo operacional. O custo, no entanto existiu. Por aí se vê que nem sempre o raciocínio econômico ajuda no deslinde das questões.

Costuma-se dizer que a ninguém é lícito invocar a própria torpeza para sua defesa. Se a empresa beneficiou a coligada não é justo e legal que procure descarregar o ônus respectivo no Tesouro Nacional.

Muito sábio foi o Código Tributário Nacional quando formulou o seguinte enunciado:

"Art. 123 - Salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser o postas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes."

Por força do fenômeno que ocorre em tributação,



semelhante da lei dos vasos comunicantes, no mundo da Natureza, se a recorrente pagou mais imposto, a coligada pagou menos, dentro do sistema utilizado por elas e isto não pode ser oposto ao Fisco. Mais uma vez, portanto, vê-se a fraqueza do raciocínio baseado em mera interpretação econômica.

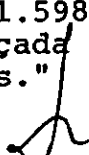
g) A sanção do art. 62 do Decreto-lei nº 1.598/77. Entende a recorrente que a sanção prevista no art. 62 do Decreto-lei nº 1.598/77, no caso de descumprimento do inciso V do art. 60 (empréstimo de dinheiro sem remuneração), era exatamente a exclusão do valor mutuado do patrimônio líquido contábil da empresa para efeito de apuração da correção monetária, ou seja, de acordo com suas palavras: "a sanção estabelecida pelo Decreto-lei nº ... 1.598/77 foi mantida pelo Decreto-lei nº 2.065/83: apenas ao invés de reduzir a despesa de correção monetária do balanço, preferiu o legislador criar uma receita de correção monetária para neutralizar aquela despesa, chegando-se, assim, ao mesmo resultado fiscal."

Esta parte está prejudicada, pois, conforme acen tuado acima, a hipótese do art. 62 do Decreto-lei nº 1.598/77 é uma e o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 é outra.

A pergunta é sempre a mesma: por que este fenômeno só haveria de ocorrer com empréstimo em dinheiro e não com empréstimo em mercadoria?

h) A exposição de motivos do Decreto-lei nº 2.065/83. A recorrente citou o item 48 da exposição de motivos, no qual se lê:

"Encerrando as modificações na legislação do imposto sobre a renda, os artigos 20 e 21 alteram a forma de cálculo do lucro da exploração - base para aplicação das isenções da pessoa jurídica - bem como a parte do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, que regula lucros distribuídos disfarçadamente. O Decreto-lei nº 1.598 não previa hipótese de distribuição disfarçada de lucros entre pessoas jurídicas associadas."



Já tive oportunidade de comentar, mais acima, que a lei não previra, anteriormente, a distribuição disfarçada de lucros entre empresas porque, conforme disse BULHÕES PEDREIRA, o Decreto-lei nº 1.598/77 também previra a tributação em conjunto de empresas do mesmo grupo.

O argumento, ao contrário do que pensa a recorrente, se volta contra ela, pois o art. 21 foi editado justamente para acabar com o abuso dos empréstimos entre empresas do mesmo grupo, que, já agora, não mais são tributadas em conjunto.

1) Duplo ônus tributário. Mais uma vez, no item 11, a recorrente se reportou a duplo ônus tributário, que viria a sofrer: "... de um lado, o valor de custo das matérias-primas continuaria sendo o valor histórico (resultado do aumento do lucro de mercadorias); de outro, haveria receita de correção monetária do valor do empréstimo." Ora, este é duplo ônus que foi querido e escolhido pela própria empresa, que não pode ser utilizado, agora, como argumento contra o Fisco.

Por outro lado, também no caso do empréstimo em dinheiro, sem correção monetária, há duplo ônus para o infrator: de um lado, paga o imposto de renda sobre a correção monetária que deixou de cobrar; de outro, porque o dinheiro que tem de volta é, em realidade, bem menor do que o emprestado caso utilizado o método de deflação, arca com as consequências da inflação.

Quem não escritura compra de mercadorias, por não ter documentação hábil, também sofre duplo ônus, mas este é um efeito da natureza das coisas.

Quem empresta dinheiro sem correção monetária e, por outro lado, contraiu empréstimo com o ônus da correção, ao repassar este empréstimo também haverá de sofrer duplo ônus: o pagomento do imposto sobre uma correção que não recebeu e pagamento de correção sem o recebimento da correção do empréstimo efetuado.

j) Antecipação da receita. De acordo com a recor -

rente, a tributação da correção monetária, no caso de mútuo de mercadorias, provocaria antecipação de receitas. Isto porque, segundo ela, do ponto de vista econômico a mutuante possui em seu ativo valor cuja realização só ocorrerá em exercícios futuros cujo custo não é passível de correção monetária.

A tese de que a obrigatoriedade da correção monetária sobre o valor da mercadoria emprestada obrigaria ao recolhimento antecipado de parte da receita de realização das mercadorias a serem futuramente alienadas, se prende ao desconhecimento da verdadeira natureza do mútuo. Conforme venho defendendo, desde o início, o mútuo supõe:

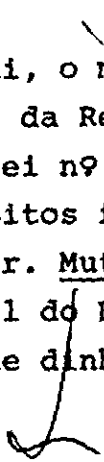
- a) entrega desse bem;
- b) crédito contra o mutuário.

Ora, a correção monetária que se exige não é pelo fato mesmo do mútuo ser ou não de mercadorias, mas pelo fato de o mútuo sempre implicar num crédito a favor do mutuante.

De resto, também no caso do empréstimo em dinheiro sem correção, conforme acentuado acima, a mutuante também ficará prejudicada. Em ambos os casos o que precisa ficar bem claro é que o Fisco não pode sofrer consequências em razão de uma empresa ter pretendido favorecer a outra.

VI - Aplicação, no tempo, do art. 21 do DL 2065/83. Cabe razão, no entanto, à recorrente, quando alegou não poder aplicar-se o art. 21 retroativamente. Isto porque esse diploma legal foi editado em outubro e a fiscalização está aplicando o dispositivo citado a partir de janeiro de 1983.

Aplica-se, aqui, o mesmo raciocínio feito pelo Ministro MOREIRA ALVES, Relator da Representação nº 1.451-7-DF, qual acentuou ter o decreto-lei nº 2323/87 criado, com a previsão da correção monetária dos débitos fiscais, a conversão da dívida de dinheiro em dívida de valor. Mutatis mutandis, poder-se-ia dizer, igualmente, ter o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 criado a ficção de que toda dívida de dinheiro entre empresas do me:



grupo seria considerada dívida de valor. Ora, em assim sendo, por força do princípio da legalidade essa determinação só seria válida para os casos ocorridos após sua entrada em vigor. A ementa do referido acórdão fixou o seguinte entendimento:

"E M E N T A: Representação de inconstitucionalidade. Artigo 18 do Decreto-lei 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, publicado em 5 de março de 1987.

- Improcedência da preliminar de inépcia da inicial, até porque o Procurador-Geral da República, sem sustentar nela a improcedência da representação, se reservou para opinar após as informações, e, afinal, se manifestou pela procedência parcial da arguição.

- As obrigações de simples quantia regidas pelo princípio do nominalismo são dívidas de dinheiro; as obrigações de simples quantia subordinadas à atualização são dívida de valor.

- Se, em virtude da legislação vigente quando da ocorrência do fato gerador do imposto de renda (no caso, 31.12.1986), deu este nascimento a obrigação de dinheiro (obrigação de quantidade ou de simples quantia regida pelo princípio do nominalismo), não pode a lei nova alterar esse efeito, transformando essa obrigação em obrigação de valor (obrigação de quantidade ou simples quantia subordinada a atualização sob pena de alcançar retroativamente o próprio fato gerador, que, incluído na categoria do ato jurídico perfeito, está salvaguardado da eficácia retroativa da lei pelo texto constitucional (artigo 153, § 3º, da Carta Magna)).

- Ademais, na espécie, tendo o artigo 18 do Decreto-lei 2.323 determinado que o critério da atualização monetária se faria com a expressão do valor do imposto em número de OTNs, mediante sua divisão pelo valor "pro rata" da OTN em 31.12.86, a aplicação, por diploma legal de 5 de março de 1987 (data da entrada em vigor do referido Decreto-Lei), de valor de OTN anterior implica também retroatividade. Impossibilidade de declaração da inconstitucionalidade apenas da expressão "em 31 de dezembro de 1986", por impossibilidade de o Poder Judiciário - que só pode atuar como legislador negativo - de alterar o sentido inequívoco da norma jurídica impugnada como inconstitucional.

- Assim, por qualquer ângulo por que seja o dispositivo em causa examinado em face do artigo 153, § 3º, da Constituição Federal, é ele inconstitucional in totum.

Representação que se julga procedente, para declarar inconstitucional o art. 18 do Decreto-Lei 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, publicado em 5 de março de 1987."



VII - CONCLUSÃO

Em razão dessa espécie de raciocínio, no ano de 1983 só seriam tributados os seguintes valores:

<u>Novembro</u>	<u>Dezembro</u>	<u>Total</u>
38.957.008	43.966.225	
<u>36.333.255</u>	<u>35.370.292</u>	
75.290.263	79.336.517	154.626.780
Exigência fiscal		398.654.899
(exigência correta		
A excluir da tributação)		<u>244.028.119</u>

Assim sendo, voto no sentido de se dar provimento parcial ao recurso a fim de se excluir da tributação, no exercício de 1984, ano-base de 1983, a importância de Cr\$ 244.028.119.

Brasília-DF., em 10 de julho de 1989.

ANTONIO DA SILVA CABRAL

RELATOR