



MINISTÉRIO DA FAZENDA

AMS  
.....

Sessão de 10 de julho de 1989

ACÓRDÃO Nº 103-09.246

Recurso nº 93.638 - IRPJ - EXS.: 1985 e 1986

Recorrente TRANSPORTADORA SAM FERNANDO LTDA.

Recorrid DRF em PRESIDENTE PRUDENTE (SP)

IRPJ - ART. 21 DO DL. 2.065/83 - NEGÓ-  
CIOS DE MÚTUO: EXTENSÃO E PROFUNDIDA-  
DE - FORMA E CONTEÚDO.

O conceito de mútuo é legal (Código Ci-  
vil, art. 1.256; C.T.N., arts. 109 e  
110), não comportando interpretações ex-  
tensivas, para abranger figuras contra-  
tuais distintas. A forma pode variar,  
porém o conteúdo não, pena de desfigu-  
ramento de instituto secular do direi-  
to.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de re-  
curso interposto por TRANSPORTADORA SAM FERNANDO LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conse-  
lho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao  
recurso.

Sala das Sessões, em 07 de julho de 1989

ANTONIO DA SILVA CABRAL

- PRESIDENTE

DICLER DE ASSUNÇÃO

- RELATOR

LUIZ DJALMA BARBOSA BEZERRA PINTO

- PROCURADOR DA FAZEN-  
DA NACIONAL

VISTO EM  
SESSÃO DE:

30 NOV 1989

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros  
AYRES DE OLIVEIRA, LÓRGIO RIBEIRO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES  
ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA e BRAZ JANUÁRIO PINTO.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL      PROCESSO Nº 10835/000.345/88-64  
RECURSO Nº      93.638  
ACÓRDÃO Nº      103-09.246  
RECORRENTE:      TRANSPORTADORA SAM FERNANDO LTDA.

R E L A T Ó R I O

Trata-se de recurso voluntário (fls. 30/39) à decisão de primeira instância do Sr. Delegado da Receita Federal em Presidente Prudente-SP (fls. 25/27) que, nos termos da informação fiscal prestada ao processo (fls. 22/23), houve por bem em julgar improcedente a impugnação oferecida pela contribuinte (fls. 19/20) a auto de infração contra si lavrado (fls. 01). A empresa não teria adicionado ao lucro real as parcelas relativas à correção monetária, calculada de acordo com a variação da ORTN sobre empréstimos concedidos à empresa interligada, nos exercícios de 85 e 86, anos base de 84 e 85.

Em sua impugnação (fls. 19/20), a contribuinte alegou que durante o período fiscalizado não teria ocorrido nenhuma transação entre as empresas, a não ser o de prestação de serviço de transporte de carga, a preço corrente de mercado e, portanto, não se ajustaria nas hipóteses do PN CST 10/85.

Informação fiscal (fls. 22/23) foi pela manutenção total do crédito tributário, no que lhe seguiu a decisão de primeira instância, fundamentando-se nos seguintes considerandos (fls. 25/27):

"CONSIDERANDO que a aplicação do artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 independe da natureza do empréstimo bastando que fique caracterizada capital financeiro colocada à disposição da empresa interligada sem remuneração;

CONSIDERANDO que o saldo ao longo do período em montante elevado denuncia que o empréstimo foi feito em condições anormais ocorrendo a transferência de capital de uma empresa para outra, somente concebível entre empresas associadas;

CONSIDERANDO a informação fiscal de fls. 22 e 23;

CONSIDERANDO tudo o mais que do processo consta."

L



Recorrendo a este Conselho, (fls. 30/39), a empresa alegou que transportou a preço corrente de mercado, a partir de agosto de 84, várias mercadorias pertencentes à Agropecuária Morad da do Sol LTDA. Expôs, também, que o PN CST 10/85 esclareceu o mú tuo de que trata o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, o qual não estaria restrito a empréstimos em dinheiro. Por fim, sustentou que a correção dos fretes que porventura não tivessem liquidados dever-se-ia basear em fretes e carretos e não na OTN. Se prevalecesse esse último critério, a correção deveria ser feita através da variação mensal do valor nominal das OTN's.

Este, o relatório.

V O T O

Conselheiro DÍCLER DE ASSUNÇÃO, Relator:

Recurso tempestivo (fls. 29 e 30).

A solução do presente litígio prende-se fundamentalmente à interpretação - definição da extensão e profundidade - do conceito de "negócios de mútuo", referido pelo art. 21 do DL nº 2.065/83.

A expressão "negócios", no caso, vinculada ao conceito de mútuo, em verdade, não ajuda no sentido de emprestar a este último qualquer abrangência a maior ou a menor.

Vale, juridicamente, para se determinar o alcance material da regra supra mencionada, o mútuo propriamente, posto tratar-se de instituto consagrado pelos direitos comercial e civil, e, por empréstimo, usado, no caso, pelo direito tributário.

Sobre a origem, conceito e abrangência do mútuo, peço venia para transcrever trechos do brilhante voto do Conselheiro e Presidente da nossa Câmara, Dr. Antonio da Silva Cabral, ao liderar votação unânime, na condição de relator sorteado, constante do ac. 103-09.241, de 10.07.89, verbis:

"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 pondere, numere  
mensurave constant...."

Ainda no Digesto, encontra-se um trecho do juris-consulto 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

2

11

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 romano do mútuo, acentuou, ainda, PONTES DE MIRANDA (Tratado de Direito Privado, vol. XLII, pág. 6):

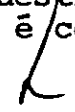
"Cumpre advertir-se que a entrega material já não era exigida a rigor. Nem pelo próprio mutuante. Podia ser, por exemplo, certo devedor (ULPIANO, L. 15, D., de rebus creditis si certum petetur et de condictione, 12, 1). Admitiu-se mesmo o mútuo se o outorgante e o outorgado pactavam que o mútuo se constituísse 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. Ou trossim, 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 condictione, 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 condictio triticaria se o que emprestou fora outra 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 rei 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. Conforme lembrou PONTES DE MIRANDA (op. cit. 9):

"O mútuo pode ter finalidade, escopo, resulta de alguma cláusula, ou de lei exemplo: A dá em mútuo a B, para que o que deve a C, ou para que acab construção do edifício (pode ser, at A tenha pré-contrato para a comprar, ou de apartamento), ou para qu

pre 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 MÚTUA

O mútuo tem um sentido econômico e um fim jurídico, 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 amigos 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: "Econômicamente, o mútuo é contrato de crédito." De acordo com suas palavras:

"Em todos os mútuos, o patrimônio do mutuante diminui, no tocante ao bem emprestado, 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:

L

A



"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. 1262.

"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, pag. 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 (Instituzioni di Diritto Privato, vol. II, 6a. ed., pag. 369), por MARIO ROTONDI (Instituzioni di Diritto Privato, Milano, 1938, pag. 476), por FRANCESCO MESSINEO (Manuale di Diritti Civile e Commerciale, vol. II, 2a. ed., pag. 43), e muitos outros.

IV - O MÚTUA 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 mais tarde.

Nem se olvide este outro dispositivo Código Tributário Nacional:

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

Ensinaram-nos nos bancos acadêmicos que os ramos do Direito se diversificam exatamente porque cada qual tem seus institutos, princípios, conceitos e formas próprias. 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, nascendo, daí, um crédito do mutuante contra o mutuário, quer se trate de empréstimo em dinheiro, quer se trate de empréstimo de outra 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.

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 empresa 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 repas-

↓

A

se sem afetar o mercado financeiro, etc. (conf. HENRY TIIBERY, 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, pags. 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 aborada, 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 de 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 cogitará da correção monetária, em dívida de valor, sujeita a atualização imposta por lei, contrariando o que fora contratado entre as partes, utilizando-se

/

A

da figura da ficção jurídica.

Já dizia CLÓVIS BEVILÁQUA (Código Civil dos Estados Unidos do Brasil, Comentário ao art. 1.265): "O mútuo gratuito não assume grande importância na vida social. É um contrato benéfico, um auxiliar 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."

.....

Sobre a natureza jurídica do art. 21 do DL. 2.065/83 e compete regra para sua interpretação, continua o ac. 103-09.241.

"Um aspecto que se pretende salientar é o 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 - I - 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 estivessem 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 tratada como receita, contrariando toda lógica e invertendo 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, a esse 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'Elaboration du Droit Positif, Bruxelas, 1953, pp. 235 e 275; ENNECERUS - NIPPERDEY, Parte General del Tratado del Derecho Civil, trad. espanhola, Bracelona, 1947, vol. I, Tomo I, p. 113; PUGLIATTI, verbete "Finzioni", na Enciclopedia del Diritto, Milão, 1961, vol. 9, p. 85)" (grifei).

.....

"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 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 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, efeitos atribuídos aos mútuos entre empresas do mesmo grupo são diversos dos previstos no direito privado."

.....

"Ao contrário da interpretação em geral, deve levar em conta não só a literalidade da n"

2

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 parágrafo recer que cenho 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 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."

.....  
"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 ALFRADO 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 provalmente (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.

2

A

.....

"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, abrange 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 44e 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 normalém 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 nos jurisconsultos distinguiam (a lei escrita) do JUS (a lei aplicada pelos tribunais). Os estudiosos suíços falam, por vezes, do

2

A



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?".

.....

"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 brânze 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 título 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 tipo da emptio-venditio, da locatio-conductio, da societas e do mandatum.

Já na Idade Média se desenvolveu a teoria do pactasunt 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,

L

*[assinatura]*

adotou-se por todos os recantos a fórmula: solus consensus parit obligationem, deixando de lado, justamente todo e qualquer resquício de formalismo para se fixar no consenso, no acordo de vontades, pouco importando ao contrato se é celebrado por escrito ou não. Chegou-se, assim, à fórmula 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, não obstante os pareceres normativos citados tentando emprestar ao conceito de mútuo a extensão que o mesmo não tem, mormente se conectados com as regras dos arts. 109 e 110 do C.T.N., não houve contrato de mútuo segundo seu conceito legal. Variação de forma não tem o condão de transfigurar o conteúdo do contrato.

A permanência da empresa interligada em constantes débitos para com a recorrente, quando muito poderia aproximar-se duma espécie de abertura de crédito, que, todavia, também não se confunde com o mútuo, conforme bem o explicito os mais romanos autores, como, v.g. PONTES DE MIRANDA, in. Tratando de Direito Privado - Parte Especial - Tomo...

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do curso, por tempestivo, para no mérito, dar-lhe provimento.

Brasília-DF., em 10 de julho de 1989

DICIER DE ASSUNÇÃO - RELATOR