



MINISTÉRIO DA FAZENDA

VRM

Sessão de 19 de setembro de 1989.

ACORDÃO Nº 101-79.141

Recurso nº 94.332 - IRPJ - EXS: 1984 a 1987

Recorrente: INDÚSTRIA QUÍMICA E FARMACÊUTICA SCHERING S.A.

Recorrido a: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL NO RIO DE JANEIRO - RJ

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

As situações em que os juros são calculados mensalmente, em função de empréstimos a controladas ou coligadas, e que permanecem em poder destas, uma vez que somente são recebidas pela mutuante trimestralmente, não caracterizam novo negócio de mútuo, a par da - aquele que gerou esses juros.

Afastada, também, a incidência do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, quando a mutuante apropria receitas financeiras superiores ao limite mínimo fixado no referido dispositivo legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INDÚSTRIA QUÍMICA E FARMACÊUTICA SCHERING S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 19 de setembro de 1989.

URGEL PEREIRA LOPES

RESIDENTE E RELATOR

VISTO EM AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 18 JAN 1990

V.V.

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





SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13707-001.159/87-14

RECURSO Nº: 94.332
ACÓRDÃO Nº: 101-79.141
RECORRENTE: INDÚSTRIA QUÍMICA E FARMACÊUTICA SCHERING S.A.

R E L A T Ó R I O

INDÚSTRIA QUÍMICA E FARMACÊUTICA SCHERING S.A., empre-
sa jurisdicionada à D.R.F. no Rio de Janeiro-RJ, recorre a este Con-
selho inconformada com a decisão de primeiro grau.

2. Lê-se no Auto de Infração de fls. 03/04, lavrado em
23.10.87:

"I - Capital financeiro posto a disposição de em-
presas ligadas com compensação financeira inferior à-
quela estipulada em Lei. Vide Termo de Verificação e
Intimação datado de 23.09.87 e quadros demonstrativos
números 01 a 09 que fazem parte integrante deste auto
de infração.

Enquadramento Legal: Art. 21 do Dec. Lei nº
2.065 e PN nº 23/83 e 10/85

<u>ANOS BASE</u>	<u>Q.DEMONST.</u>	<u>VALORES A TRIBUTAR</u>	
1983	05	Cr\$	1.294.236.473
1984	06	Cr\$	18.109.511.172
1985	07	Cr\$	37.359.564.038
1986	08	Cz\$	14.638.930,47

Face ao exposto, a apuração do lucro real nos e-
xercícios de 1984 a 1987 passa a ter a seguinte confi-
guração:

Exercício 1984 - Ano Base 1983

	Cr\$
Lucro Real antes da compensação (fls. 505-V)	2.628.130.414
(+) C. Monetária a tributar (Q. D-05)	1.294.236.473

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 13707-001.159/87-14
Acórdão nº 101-79.141

(-) Prejuízo fiscal A.B. - 1979	(2.267.106.590)
(-) Prejuízo fiscal 1980 (Q.D-09)	(1.655.260.297)
(=) Lucro Real apurado p/fiscalização	-
(-) Lucro Real declarado	-
DIFERENÇA A TRIBUTAR	-

Exercício de 1985 - Ano Base 1984

Cr\$

Lucro Real antes da compensação ' (fl. 509).....	(1.457.096.588)
(+) C. Monetária a tributar (Q.D-06).....	18.109.511.172
(-) Prejuízo fiscal 1982 (Q.D-09)	(8.256.893.193)
(-) Prejuízo fiscal 1980 (Q.D-09)	(1.918.802.879)
(=) Lucro Real apurado p/fiscalização.....	6.476.718.512
(-) Lucro Real declarado.....	-
DIFERENÇA A TRIBUTAR.....	6.476.718.512

Exercício 1986 - Ano base 1985

Cr\$

Lucro Real antes da compensação ' (fl. 519).....	1.887.128.182
(+) C. Monetária a tributar (Q.D-07).....	37.359.564.038
(=) Lucro Real apurado p/fiscalização.....	39.246.692.220
(-) Lucro Real declarado	-
DIFERENÇA A TRIBUTAR.....	39.246.692.220

Exercício 1987 - Ano Base 1986

Cr\$

Lucro Real antes da compensação ' (fls. 530).....	43.569.551,00
(+) C. Monetária a tributar (Q.D-08).....	14.638.930,47
(=) Lucro Real apurado p/fiscalização	58.201.481,47
(-) Lucro Real declarado.....	-
DIFERENÇA A TRIBUTAR.....	58.201.481,47

3. Dentro do prazo a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 550/559. Diz que integra grupo de empresas e age como centro de caixa desse grupo. É ela quem vai ao mercado captar, negociar e administrar negócios financeiros e repassa recursos às empresas do grupo. Assim, capta recursos no mercado e repassa remunera às taxas desse mercado. Repassa-os, cobrando remuneração compatível. Tem o cuidado de determinar a média dos custos financeiros em que incorre e essa média, cuidadosamente pondera-

7.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 13707-001.159/87-14
Acórdão nº 101-79.141

da em função dos encargos e do valor global de cada uma das operações que contrata, é que determina o valor cobrado às empresas ' do grupo. Não há intuito de obter vantagens fiscais para qualquer empresa.

O Decreto-lei nº 2.065/83 procurou simplificar a questão, aprovando uma regra clara aplicável a um universo amplo de situações. Uma condição: que a mutuante deveria reconhecer, para efeito de determinação do lucro real, "pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculado segundo a variação do valor da ORTN".

Veio o PN-CST nº 23/83. A má compreensão dos seus itens 1.2 e 3, pela fiscalização, gerou a autuação impugnada.

Lendo-se trechos desses itens, fora do contexto, chega-se à impressão de que a fiscalização está correta. A impugnante não efetuou ajustes extracontabilmente, sendo que os fez também em sua escrita comercial, a remuneração pactuada com as mutuárias era, geralmente, debitada em conta corrente e, como tal, passava a ter, a partir do crédito, o tratamento de novo empréstimo.

Porém, o autuante não atentou para o princípio fundamental do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, qual seja o de que a mutuante deve reconhecer, pelo menos, o valor da correção monetária. Isso não impede a adoção de outros sistemas, especialmente, como se demonstrará, acabar reconhecendo e tributando mais receita.

Pois, no caso, não se configura a situação visada pelo Decreto-lei nº 2.065/83. Não há que fazer "ajustes" extracontábeis no valor, quando um valor maior do que resultaria desses ajustes já resulta da escrita comercial.

Também segundo os itens 3.1 e 4.4 do PN-CST nº 10/85 há a impressão de que o fisco agiu com acerto.



Todavia, o contexto correto melhor está no item 4.3 do mesmo Parecer, de vez que a impugnante fez o que a lei pretendeu: reconheceu o resultado que seria gerado se ela própria aplicasse os recursos: captou-os e repassou-os às mesmas taxas, assim procedendo, é possível que tenha obtido remuneração até maior do que obteria se fosse ao mercado aplicar capitais próprios.

Ademais, a impugnante agiu estritamente de acordo com o item 5 do PN-CST nº 10/85, que cuida exatamente da hipótese dos autos.

O autuante, ao expor os fatos, afirmou que a autuada deveria fazer a capitalização dos juros mensalmente, o que é impertinente, pois um contrato que mande calcular juros não obriga necessariamente a contabilizá-los ou pagá-los. E juros calculados, não lançados, não se podem definir como "capital financeiro" posto à disposição do mutuário".

Pertinentes, embora equivocadas, são as conclusões do autuante sobre as consequências fiscais da aplicação do contrato. Equivocadas, por não ser exato que a impugnante tenha "deixado de reconhecer" valores de correção monetária em tal ou qual período. E não é porque, ao final do exercício, acabou por reconhecer e submeter à tributação valores substancialmente superiores ao mínimo legal.

Em seguida, faz referência aos demonstrativos que juntou para provar o que alegou.

4. Informação fiscal aduzindo, simplesmente, que a contribuinte não apresentara "motivos e provas suficientes que altere o auto de infração lavrado" (sic).

5. A decisão de primeiro grau compõe-se do parecer de fls. 866/872 e da peça de fls. 873/874, que a adotou, tudo segundo forma usual (apenas) na D.R.F. de origem. Indeferiu a impugnação.

17.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 13707-001.159/87-14
Acórdão nº 101-79.141

6. Ciente em 06.04.89 a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 881/888, protocolizado em 21.04.89, onde faz análise crítica da decisão de primeiro grau e reitera sua impugnação.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator:

O recurso é tempestivo.

O Relatório que acaba de ser lido é propositadamente resumido porque muita coisa que se contém em algumas das peças fundamentais dos autos nada ou pouco tem a ver com o núcleo do debate.

No Termo de Verificação e Intimação de fls. 16, lavrado um mês antes do Auto de Infração, a fiscalização relatou que a empresa:

- 1 - Participa dos contratos de mútuo, na condição ' de mutuante, com as empresas Essex Quimica, ' Scholl Brasil, Plough, Cosmosol, Scholl Distribuidora e Schering Produtos Veterinários (mutuárias);
- 2 - Concedeu créditos às mutuárias através de empréstimos em dinheiro lançados em conta corrente;
- 3 - É credora, conforme disposição contratual, dos juros e encargos sobre os empréstimos, calculados mensalmente pela média das taxas vigentes ' no mercado financeiro e quitados no final de cada trimestre;

7.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 13707-001.159/87-14

Acórdão nº 101-79.141

4 - Contabiliza os créditos referidos no item anterior (juros) em conta de juros a Receber e por ocasião da quitação credita juros a receber e debita conta corrente (mútuo), visto que os pagamentos por parte das mutuárias não são efetuados em dinheiro ou equivalente e sim em transferência para conta corrente;

5 - No final de cada trimestre, passa a ter juros a receber, contabilizados conforme relatado no item anterior, como um novo empréstimo cedido às mutuárias.

Em face desses dados, concluiu a fiscalização que a empresa deveria fazer a capitalização dos juros mensalmente (juros calculados mensalmente conforme disposição contratual) e não trimestralmente, pois, desta forma, deixou de reconhecer, pelo menos, o valor da correção monetária dos juros a receber no período do primeiro e segundo ao terceiro mês de cada trimestre, visto que, conforme preceituam o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, e os Pareceres Normativos CST nºs 23/83 e 10/85, não tem relevância a forma pela qual o empréstimo se exteriorize.

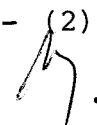
Um mês depois foi lavrado o Auto, também integrado pelos Quadros Demonstrativos nºs 01 a 09 (fls. 07/15).

Nos quadros 01 a 04 tem-se os "valores dos juros a receber contabilizados como receita" para os 4 (quatro) exercícios abrangidos pela ação fiscal.

Nos Quadros 05 a 08 o "demonstrativo do valor da correção monetária excedente aos juros oferecidos a tributação".

Foram considerados:

- (1) - Valores apurados cf. art. 21 do DL 2065/83
- (2) - Saldo a receber declarado
- (3) - Correção monetária = (1) - (2).



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 13707-001.159/87-14

Acórdão nº 101-79.141

(4) juros tributados (Quadros 01 a 04)

(5) valores a tributar = (3) - (4).

Temos, assim, que o Fisco considerou haver contrato de mútuo nos juros a receber, juros esses que, embora calculados mensalmente, eram pagos trimestralmente.

Ora, é verdade que pode não ter relevância a forma pela qual o contrato de mútuo se exteriorize. Porém, não é menos verdade que o contrato de mútuo não o é ou deixa de sê-lo em função de aspectos formais.

Para não ir mais longe, socorro-me do que escrevi' no voto do Acórdão nº 101-77.901, de 15.08.88, de que fui Relator

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

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

Procurando delimitar o alcance do texto legal a Administração Tributária baixou o Parecer Normativo CST nº 23, de 22 de novembro de 1983, onde se lê:

"2.1 - Não tem relevância a forma pela qual o empréstimo se exteriorize; contrato escrito ou verbal, adiantamento de numerário ou simples lançamento em conta corrente, qualquer feitiço que configurar capital financeiro posto à disposição de outra sociedade sem remuneração, ou com compensação financeira inferior àquela estipulada na lei, constitui fundamento para aplicação da norma legal".

Cumpra examinar se o PN-CST nº 23/83, na passagem transcrita, explicitou a matéria dentro dos limites em que estava autorizado a fazê-lo, face à compreensão de "negócios de mútuo", único a que se refere o igualmente transcrito art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

Temos no art. 247 do Código Comercial Brasileiro:



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 13707-001.159/87-14
Acórdão nº 101-79.141

"Art. 247 - O mútuo é empréstimo mercantil , quando a coisa emprestada pode ser considerada gênero comercial, ou destinada a uso comercial, e pelo menos o mutuário é comerciante".

Por sua vez, o art. 1256 do Código Civil Brasileiro estabeleceu:

"Art. 1256 - O mútuo é empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisas do mesmo gênero, qualidade e quantidade".

É o mútuo espécie do gênero empréstimo, reservado às coisas fungíveis, sendo o comodato a outra espécie, restrito às coisas não fungíveis.

Em se tratando de empréstimo de dinheiro, coisa fungível por excelência, a hipótese somente pode ser de mútuo.

CARVALHO DE MENDONÇA (Tratado, vol. VI, 2a. parte, nº 729) ensinou que por empréstimo compreende-se o contrato segundo o qual "uma das partes entrega certa coisa a outra parte, com a obrigação desta restituí-la na sua integridade ou em coisa equivalente".

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

CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA (Instituições, vol. III, págs. 297 e segs), depois de referir que "sob a denominação genérica de empréstimo, reúnem-se as duas figuras contratuais do comodato e do mútuo, que exprimem ambas a mesma idéia de utilização de coisa alheia acompanhada do dever de restituição", define o mútuo como "o contrato pelo qual uma das partes transfere uma coisa fungível a outra, obrigando-se esta a restituir-lhe coisa do mesmo gênero, da mesma qualidade e da mesma quantidade".

Por via do contrato de mútuo transfere-se a propriedade da coisa mutuada ao mutuário.

Conforme PONTES DE MIRANDA (Tratado, Tomo XLII, § 4.588): "Em seu sentido econômico e em seu fim jurídico, o mútuo opera a transferência da propriedade do bem fungível, quer tenha o mutuante, ou não, direito a juros...".

7.

Porém, segundo o mesmo autor, o contrato de mútuo não tem por fito a transferência do direito de propriedade: só se transfere a propriedade porque disso se precisa para se poder dar ao mutuário o gozo do bem mutuado.

Há diminuição do patrimônio do mutuante no que diz respeito à coisa emprestada, mas seu lugar é preenchido pelo crédito correspondente contra o mutuário. Assim, não se dirá que o mútuo implica alienação, porque há o dever do mutuário de restituir.

Consoante o art. 1257 do Cód. Civil:

"Art. 1257 - Este empréstimo transfere o domínio da coisa emprestada ao mutuário, por cuja conta correm todos os riscos dela desde a tradição".

No sentido da transferência da propriedade da coisa mutuada, além da lei, toda a boa doutrina.

No próprio Projeto de Código de Obrigações, de 1965, lê-se em seu art. 551:

"Pelo mútuo, uma das partes obriga-se a transferir à outra a propriedade de coisa fungível, restituindo o mutuário o que houver recebido, em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade".

Aliás, observa-se que esse Projeto conceitua o mútuo como contrato consensual. Todavia, o Projeto de Código Civil de 1975, ao tratar do mútuo (arts. 595 a 601) considera-o um contrato real e unilateral, do mesmo modo que o Código Civil vigente, nos arts. 1.256 e 1.257.

De fato, CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA (op. e loc. cit.), esclarece: "Dentro da nossa sistemática, entretanto, a entrega efetiva da coisa é requisito de constituição da relação contratual. Sem a traditio há apenas promessa de mutuar (pactum de mutuo dando contrato preliminar), que se não confunde com o próprio mutuo".

Na mesma linha FRAN MARTINS (Contratos e Obrigações Mercantis, 6a. ed., pág. 375): "Assim, para que o contrato de mútuo mercantil possa aperfeiçoar-se, necessário é que seja entregue ao mutuário a coisa emprestada, que passará à sua propriedade".

PONTES DE MIRANDA (op. cit., §§ 4.585-4.590):

"No direito brasileiro, o mútuo é de regra, contrato real: exige, para ser, o elemento entrega da coisa". A entrega da coisa, aí, não é elemento necessário à validade do contrato, nem a sua eficácia, é elemento necessário à sua existência".



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 13707-001.159/87-14

Acórdão nº 101-79.141

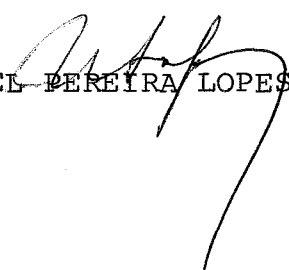
O mesmo festejado Autor analisou, na op. cit., as divergências entre o contrato de mútuo e os contratos de "mandato de renda", de "depósito irregular", de "desconto", de "abertura de crédito", de "adiantamento bancário", "estimatório", "fiduciário", "negócios jurídicos a prestações com ou sem interesse", de "promessa de mútuo", de "conta-corrente" etc.

Nessas condições, está certo o PN-CST nº 23/83, no seu subitem 2.1, quando esclarece que não tem relevância a forma pela qual o empréstimo se exterioriza (enquanto mútuo). Entretanto, o que mais se contém no citado subitem deve ser visto com prudência, sob pena de se ver "negócio de mútuo" naquilo que nada tem a ver com o mútuo."

À vista do exposto, e do que mais se queira pesquisar, na Doutrina e na Jurisprudência, acerca da compreensão de "negócios de mútuo", afigura-se-me incontroverso que os acessórios da correção monetária e dos juros compensatórios em relação às prestações do principal das obrigações do mutuário (obrigações de restituir), não são novo mútuo, mas, quando muito, mera inadimplência do mutuário no cumprimento, tempestivo, de suas obrigações.

Ademais, merece realce o fato de a recorrente haver largamente desenvolvido argumentação, quando impugnou o lançamento, com demonstrativos e abundância de documentos, no sentido de comprovar que, no fim de contas, apropriara receitas financeiras em percentuais superiores aos estatuídos no art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, fato esse que não mereceu maior atenção na decisão de primeira instância.

Por tudo o exposto, e o que mais nos autos se contém, dou provimento ao recurso.


URGEL PEREIRA LOPES - RELATOR.