

MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13709/000.664/90-55

SESSAO DE 19 DE SETEMBRO DE 1995

ACORDAO Nº 101-88.796

RECURSO Nº: 107.912 - I.R.P.J. - EXS. DE 1985 E 1986

RECORRENTE: CASAS DA BANHA COMERCIO E INDUSTRIA S/A

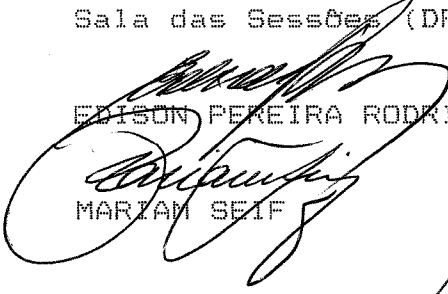
RECORRIDA: D.R.F. NO RIO DE JANEIRO (RJ)

NEGOCIOS DE MUTUO - ART. 21 DO DECRETO-LEI Nº 2.065/83 - A movimentação de negócios entre empresas ligadas, próprias de conta-corrente contábil, não configura negócio de mútuo capaz de fazer incidir o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, ou justificar sua aplicação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CASAS DA BANHA COMERCIO E INDUSTRIA 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 1995

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES

- PRESIDENTE

  
MARIAM SEIF

- RELATORA

  
LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA  
FAZENDA NACIONAL

VISTO EM  
SESSAO DE: 20 OUT 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Francisco de Assis Miranda, Jezer de Oliveira Cândido, Sebastião Rodrigues Cabral, Raul Pimentel, Kazuki Shiobara e Celso Alves Feitosa.



MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº 13709/000.664/90-55

RECURSO Nº: 107.912 - I.R.P.J. - EXS. DE 1985 E 1986

ACORDÃO Nº: 101-88.796

RECORRENTE: CASAS DA BANHA COMERCIO E INDUSTRIA S/A

RECORRIDA: D.R.F. NO RIO DE JANEIRO (RJ)

R E L A T O R I O

CASAS DA BANHA COMERCIO E INDUSTRIA S/A, empresa qualificada nos autos, recorre a este Conselho da decisão do Chefe da DIVTRI da DRF no Rio de Janeiro (RJ) que, por delegação de competência, julgou procedente, em parte, a exigência fiscal formalizada no Auto de Infração de fls. 02 e 08.

O crédito tributário refere-se ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica devido nos exercícios de 1985 e 1986, e resultou da apuração das irregularidades assim descritas na peça vestibular:

"PERIODO-BASE DE 1984

1 - FALTA DE CORREÇÃO MONETARIA DE EMPRESTIMOS A PESSOA JURIDICA LIGADA

A empresa não efetuou a correção monetária referente ao mútuo com a coligada LEGRAND INDUSTRIAS QUIMICAS S/A, conforme se depreende da análise da conta-corrente nº 390.202.

O valor apurado que deveria ter sido oferecido à tributação é de Cr\$305.107.667,00, conforme mapas demonstrativos anexos.

2 - GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS

O contribuinte contraiu empréstimos junto à instituições financeiras, acarretando despesas de juros no montante de Cr\$1.976.344.782,00. Nesse mesmo período-base efetuou transações por contas-correntes com a pessoa jurídica ligada denominada LEGRAND INDUSTRIAS QUIMICAS S/A, sem que lhes fossem cobrados quaisquer encargos financeiros. As despesas de juros, calculados à razão de 1% ao mês sobre os saldos devedores mensais corrigidos monetariamente, foram considerados indedutíveis na

MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13709/000.664/90-55

ACORDÃO Nº 101-88.796

apuração do lucro real, por serem desnecessários à manutenção da fonte produtora, tudo na forma e valores conforme descrito em folhas de trabalhos, anexas, que passa a compor o presente Auto de Infração.

OBS.: A denominação saldos devedores mensais, representa a diferença entre débitos e créditos num determinado mês, quando a soma dos débitos é superior aos créditos.

PERÍODO PERÍODO-BASE DE 1985

1 - FALTA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE EMPRÉSTIMOS À PESSOA JURÍDICA LIGADA

A empresa não efetuou a correção monetária referente ao mútuo com a coligada LEGRAND INDUSTRIAS QUIMICAS S/A, conforme se depreende da análise da conta-corrente nº 390.202.

O valor apurado que deveria ter sido oferecido à tributação é de Cr\$2.607.932.911,90, conforme mapas demonstrativos anexos."

Contestando a exigência, a contribuinte ingressou, tempestivamente, com a impugnação de fls. 54/64, alegando, em síntese, que:

- inexistiu qualquer contrato de mútuo, mas sim um contrato de conta-corrente celebrado com a sua coligada LEGRAND INDUSTRIAS QUIMICAS S/A;

- o montante do saldo devedor decorre da incorreta sistemática adotada na contabilização das operações a débito e a crédito, pois enquanto os pagamentos por conta dos faturamentos são debitados no montante do desembolso, os créditos decorrentes do faturamento somente vinham sendo creditados mais de dois meses após;

- o contrato de contas-correntes que regula as transações comerciais entre ambas, não estabelece a exigência de quaisquer encargos pelo eventual saldo favorável ou desfavorável que a conta-corrente gráfica viesse a apresentar;



MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13709/000.664/90-55

ACORDÃO Nº 101-88.796

- o levantamento fiscal retroagiu a 04/04/83, quando o dispositivo invocado como razão da apropriação nos negócios de mútuo somente estabeleceu tal obrigatoriedade do reconhecimento da correção monetária a partir da data da sua vigência;

- com relação a glosa de despesas financeiras, a impugnante alega que não conseguiu descobrir como o ilustre Auditor Fiscal chegou ao valor glosado (cr\$16.677.596,00), vez que a "Folha de Trabalho do Cálculo das Despesas de Juros Glosados" (fls. 9), além de não ser auto-explicável, desconhecendo-se o que significam os números e as origens dessas cifras, também nela não se declara qual a norma que prevê tal sistemática, patenteando-se, desse modo, o cerceamento do direito de defesa;

- sendo efetiva a existência do contrato de mútuo com a sua coligada LEGRAND INDUSTRIAS QUIMICAS S/A o pressuposto em que se assenta a exigência e, não tendo existido esse contrato como amplamente demonstrado, desaparece a premissa que a Fiscalização considerou como suporte da ação fiscal.

Em informação fiscal às fls. 106/109, o autor do feito, após contraditar as razões de defesa apresentadas, propugnou pela manutenção da exigência.

A autoridade de primeira instância, acolheu a proposta fiscal e julgou procedente a exigência, nos termos da decisão de fls. 112/113, assim ementada:

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURIDICA

Os negócios de mútuo referidos no art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 alcançam mercadorias e outras coisas fungíveis. Tendo ficado evidenciado que a autuada efetuou empréstimo à coligada sem cobrança de encargos financeiros e, simultaneamente tomou empréstimo em instituições financeiras, as despesas de juros referentes a tais empréstimos são consideradas desnecessárias à manutenção da fonte produtora da empresa.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE."



MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13709/000.664/90-55

ACORDÃO Nº 101-88.796

Tendo em vista que na apreciação fiscal o autuante prestou esclarecimentos adicionais, anteriormente não trazidos à colação, acerca dos cálculos utilizados na apuração dos montantes tributados, a autoridade "a quo" reabriu o prazo de 30 dias à impugnante para que, querendo, questionasse os cálculos efetuados.

Cientificada da decisão em 21/12/90 e, ainda irresignanda, a contribuinte ingressou em 21/01/91, com nova impugnação (fls. 117/128), onde além de reiteram os argumentos expendidos na impugnação anteriormente apresentada, acrescenta:

- pelo que se lê do 3º considerando, a fiscalização teria, em lugar de verificar qual era o verdadeiro saldo devedor a ser apropriado mensalmente comparando-se o saldo em cruzeiros e em OTNs, como foi feito no fim do exercício, adotou método não previsto na lei e ainda inexato porque a correção monetária não é proporcional somente ao saldo devedor mas também ao percentual de inflação que, não sendo igual em cada mês, já distorce a proporção;

- do mesmo modo, se deduz do declarado no aludido considerando que a fiscalização, mais uma vez, sem amparo legal, além de exigir correção monetária, ainda taxou o pretense saldo devedor com os encargos de 1% ao mês, apesar de no auto de Infração ter descrito a tributação como se de glosa se tratasse;

- como demonstrado que a exigência não têm procedência, solicita a apreciação do mérito nos termos do art. 249, par. 2º do Código de Processo Civil.

Em parecer fiscal às fls. 133/141, procedeu-se a apreciação da nova impugnação, propondo-se, ao final, a manutenção parcial da exigência.

Em sua nova decisão, fls. 160/161, a autoridade singular acolheu a proposta constante do referido parecer e julgou procedente, em parte a exigência, por seus próprios fundamentos, os quais estão sintetizados na respectiva ementa, *in verbis*:



MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13709/000.664/90-55

ACORDAO Nº 101-88.796

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURIDICA

E de não se reconhecer, por falta de amparo legal, a fórmula pela qual se apurou a correção monetária sobre empréstimo concedido à coligada, no período de 01/04/83 a 31/04/84.

No mútuo entre coligadas, em que os saldos oscilam permanentemente, ora em favor da mutuante, ora em benefício da mutuada, há que se considerar, para efeito de correção monetária, os valores mutuados diariamente, por melhor se ajustarem ao espírito da lei e aos seus objetivos econômicos.

Descabe, por falta de amparo legal, a imputação de juros sobre base artificialmente apurada.

Os efeitos do art. 21, do Decreto-lei nº 2.065/83, alcançam os fatos ocorridos a partir de 20/10/83, posto que é simples reprodução da norma contida no Decreto-lei nº 2.064, publicado naquela data.

"LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE."

A contribuinte foi cientificada dessa decisão em 24/02/94 e, ainda irresignada, interpôs em 23/03/94 o recurso voluntário de fls. 165/172, requerendo a sua reforma e consequente cancelamento da exigência remanescente.

Como razões do recurso, a suplicante, basicante, reedita as alegações apresentadas nas peças impugnatórias.

E o relatório.



MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13709/000.664/90-55

ACORDÃO Nº 101-88.796

V O T O

Conselheira MARIAM SEIF, Relatora

O recurso é tempestivo e assente em lei. Dele, portanto, conheço.

Como se vê do relato, circunscreve-se o litígio em torno da acusação fiscal de que a recorrente deixou de oferecer à tributação o valor da variação monetária ativa sobre créditos que a mesma detinha junto a sua controladora, cuja movimentação era escriturada em contas-correntes contábeis, além da glosa de encargos financeiros sobre empréstimos bancários, considerados desnecessários em razão da primeira irregularidade.

Citada irregularidade foi enquadrada no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, aplicável aos negócios de mútuo realizados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas.

Em suas peças de defesa, a recorrente insurge-se contra a exigência alegando, dentre outras razões, que as operações em causa não configuram o negócio de mútuo de que trata o dispositivo fundamentador da feito, posto que representam mera movimentação de recursos entre as duas empresas, originários, em totalidade, de operações comerciais pertinentes aos fornecimento de mercadorias da mutuária para a mutuante.

O deslinde da questão vincula-se, pois, a correta interpretação do conceito de mútuo referido no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065, no que concerne a sua definição, conteúdo e alcance.

Dispõe citado artigo:

"Art. 21 - Nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deverá

MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13709/000.664/90-55

ACORDÃO Nº 101-88.796

reconhecer, 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 os Pareceres Normativos CST nºs 23/83 e 10/85, em cujos itens 2 e 2.1 deste último se lê:

"2. De acordo com o entendimento já expendido por esta Coordenação (subitem 2.1 do Parecer Normativo CST 23/83 - DOU de 24.11.83), é irrelevante a forma pela qual o empréstimo se exteriorize: contrato escrito ou verbal, adiantamento de numerário ou simples lançamentos em contas correntes entre empresas associadas caracterizam mútuo. Assim, qualquer modalidade que configure capital financeiro posto à disposição de outra pessoa jurídica sem remuneração, ou com compensação financeira inferior àquela esptipulada, constitui fundamento para aplicação da norma legal.

2.1 - Todavia, é conveniente acrescentar nesta oportunidade que os negócios abrangidos no preceito legal sob exame não estão restritos a empréstimos em dinheiro, envolvendo também operações com mercadorias, matérias-primas e outras coisas fungíveis, tendo em vista o conceito de mútuo expresso no artigo 1.256 do Código Civil."

A orientação expressa nos citados atos normativos deixa claro que o mútuo é empréstimo de coisas fungíveis, pelo qual transfere-se a propriedade da coisa mutuada ao mutuário, que se obriga a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisas do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

Outro não é o entendimento que prevalece neste Colegiado, como se verifica da decisão consubstanciada no Acórdão nº 101-77.901/88, dentre outros, a qual foi pautada nos sólidos fundamentos destacados no magistral voto, da lavra do ilustre ex-Presidente deste Conselho, Dr. Urgel Pereira Lopes, que adoto na íntegra e transcrevo-os a seguir, para respaldar a solução do presente caso:



MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13709/000.664/90-55

ACORDAO Nº 101-88.796

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

Temos o art. 247 do Código Comercial Brasileiro:

"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. 1.256 do Código Civil Brasileiro estabeleceu:

"Art. 1.256 - O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisas do mesmo gênero, qualidade e quantidade."

.1m15

E 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.1, 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 coisa fungível ou infungível".



MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13709/000.664/90-55

ACORDÃO Nº 101-88.796

CAIO MARIO DA SILVA FERREIRA (Instituições, vol. III, págs. 297 e segs.) depois de se 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 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 mutuante.

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

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 dever do mutuário de restituir.

Consoante o art. 1.257 do Código Civil:

"Art. 1.257 - 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 do Código de Obrigações, de 1965, lê-se em seu art. 551:



MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13709/000.664/90-55

ACORDAO Nº 101-88.796

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

Aliás, observou-se que este 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 MARIO 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 mútuo".

Na mesma linha FRAN MARTINS (Contratos e Obrigações Mercantis, 6ª ed., pag. 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., pars. 4585-4590):

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

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 e prestações com ou sem interesse", de "promessa de mútuo", de "contas-correntes", etc.

Nessas condições, está certo o PN CST nº 23/83, no seu subitem 2.1, quando esclarece que não tem

MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13709/000.664/90-55

ACORDÃO Nº 101-88.796

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 mútuo."

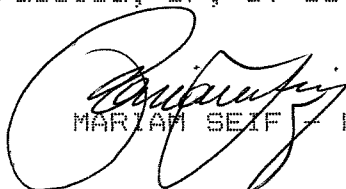
No presente caso, entendo que a fiscalização não se houve com o devido acerto na caracterização da figura jurídica do mútuo, posto que, sem qualquer averiguação mais profunda, considerou como tal simples créditos movimentados em conta-corrente que a suplicante mantinha com sua coligada, valores esses que, segundo alegações da defendente, não infirmadas pelas autoridades fiscal e julgadora, em sua totalidade resultam, de mercadorias fornecidas pela mutuária à mutuante, precedido de adiantamento feito pela adquirente o que, de forma alguma se confunde com os negócios de mútuo de que trata o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

Citado artigo, conforme corretamente enfatizado pela recorrente em suas peças de defesa e corroborado pelos fundamentos supratranscritos, só se aplica aos negócios de mútuo, nos termos definidos no Código Civil Brasileiro.

Finalmente, no que pertine à glosa das despesas financeiras relativas aos encargos incidentes sobre empréstimos tomados pela recorrente junto à instituições financeiras, entendo desnecessária qualquer apreciação sobre a matéria, uma vez que teve como pressuposto único a caracterização do contrato de mútuo, que restou infirmada. Assim, não como prevalecer a glosa levada a efeito.

A vista do exposto, mister se faz concluir que não encontra amparo a presente exigência fiscal, razão porque dou provimento ao recurso.

Brasília, DF, 19 de setembro de 1995

  
MARIANA SEIF - RELATORA