ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15578.000096/2007-23
CÓPIA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	15578.000096/2007-23
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1201-001.074 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	26 de agosto de 2014
Matéria	IRPJ
Recorrente	ADM DO BRASIL LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

MÚTUO. DESPESA DE VARIAÇÃO CAMBIAL PASSIVA. DEDUÇÃO.

A operação de mútuo contratada pela Contribuinte não resta descaracterizada por eventos supervenientes à sua contratação, como a ausência de liquidação ou utilização dos recursos para aquisição de participação societária em outra empresa, nem tampouco em razão de ausência de previsão de pagamento de juros, devendo permanecer todos os efeitos conseqüentes de tal operação, dentre os quais, a dedução da despesa de variação cambial passiva.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. ART. 138 DO CTN. POSSIBILIDADE.

O art. 138 do CTN é claro ao prever que, em ocorrendo a denúncia espontânea, o contribuinte efetuará o pagamento apenas do tributo e dos juros de mora. Não existe qualquer alusão genérica ou específica, direta ou indireta, a multas de qualquer natureza.

As multas moratórias e as multas de ofício são, ambas, repercussões da prática de ilícitos tributários e evidenciam o aspecto sancionador da Administração Tributária, no exercício da supremacia e indisponibilidade do interesse público.

Não há que se falar que as multas de mora possuem caráter indenizatório, pois, para isso, existem os juros de mora. A multa moratória tem caráter punitivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/03/2015 por GILDA ALEIXO DOS SANTOS, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por LUIS FABIANO ALVES PENTEADO, Assinado digitalmente em 29/05/2015 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO - Presidente

CÓPIA

(assinado digitalmente)

LUIS FABIANO ALVES PENTEADO - Relator.

EDITADO EM: 28/02/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rafael Vidal de Araujo (Presidente), Marcelo Cuba Netto, Rafael Correia Fuso, Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado e João Carlos de Lima Júnior.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ/RJ I (fls 586/593) que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade (fls. 240/251) apresentada pela ora Recorrente em 18/03/2008, em face do Parecer Conclusivo e Despacho Decisório de fls. 205/214, exarado pela DRF/Vitória, em 27/11/2007 (fl.214).

Da análise do mencionado parecer, constata-se retificação dos saldos negativos de IRPJ: **i)** de R$ 2.721.126,26 para R$ 0,00, em 2001; de R$ 24.049.441,17 para R$ 23.833.590,10, em 2002; e **iii)** de R$ 59.228.556,35 para R$ 57.960.224,37, em 2003.

Conforme Termo de Constatação de fls. 190/192 e Parecer Seort /DRFNIT de fls. 205/214, o procedimento fiscal teve inicio a partir de Mandado de Procedimento Fiscal-Diligência, emitido para que fosse verificada a exatidão das informações prestadas em diversas Declarações de Compensação — DCOMP, apresentadas pela ora Recorrente, a fim de se compensar saldo negativo IRPJ.

No curso do procedimento fiscal, a ora Recorrente foi intimada a prestar esclarecimentos acerca das variações cambiais passivas relativas ao ano-calendário 2000. Em resposta, foi apresentada cópia de um contrato de mútuo celebrado com a pessoa jurídica estrangeira Adm Investments Limited, no valor de US$ 119.446.098,60.

Tal contrato teve seu vencimento, inicialmente previsto para 29/12/2002, prorrogado por 120 dias, o que vem ocorrendo até os dias de hoje.

O auditor fiscal assinala que a mutuante é controladora da ora Recorrente.

Na folha 212 do seu parecer, o auditor fiscal faz os seguintes esclarecimentos acerca do contrato de mútuo:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/03/2015 por GILDA ALEIXO DOS SANTOS, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por LUIS FABIANO ALVES PENTEADO, Assinado digitalmente em 29/05/2015 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *" 1. De acordo com os artigos 1.256, 1.261, e 1.264 da lei 3.071/16 (antigo Código Civil), contrato de mútuo é o contrato de empréstimo de coisa fungível, com duração determinada, sendo imprescindível a devolução de coisa do mesmo gênero, equivalente em quantidade e qualidade, findo o prazo do empréstimo. À luz desse entendimento, há de se ter como não configurado, no caso, o mútuo, já que em* ***nenhum momento*** *houve restituição da quantia supostamente emprestada pela mutuante.*
>
> *2. Em que pese a alteração de contrato social apresentada (fls.197 a 199 e 202 a 204), o beneficiário do não pagamento da divida à época da assinatura do contrato de mútuo seria o sócio da ADM Brasil, que, por sua vez, é a própria mutuante – ADM Investments Limited.*
>
> *3. A operação de investimento externo foi erroneamente qualificada como empréstimo no instrumento particular de contrato de mútuo às fls. 132 a 134.*
>
> *Se a operação de fato foi investimento externo, não se trata de um empréstimo sujeito a variações cambiais, dado que não há obrigação de a ADM Brasil pagar o valor de US$ 119.446.098,60 (...) A empresa ADM Investiments. Obrigação esta que teria gerado as variações cambiais passivas discriminadas às fl. 149 e a ocorrência de prejuízo fiscal, conforme fichas 06A, 09A e 12A da declaração de rendimentos (fls. 73 a 84)."*

Por fim, o auditor glosa as variações cambiais passivas contabilizadas no ano-calendário de 2001, transformando o saldo negativo do IRPJ, no valor de R$ 2.721.126,26, em Imposto de Renda a pagar, no valor de R$ 1.779.115,23.

Quanto ao ano-calendário de 2002, o valor informado na **DIPJ,** a titulo de Imposto de Renda Retido na Fonte, foi retificado pelo auditor de R$ 2.674.711,61 para R$ 2.458.860,54, por ter ele constatado que a interessada não ofereceu à tributação, a totalidade dos Rendimentos Tributáveis sobre os quais houve a incidência do Imposto.

Relativamente ao ano-calendário de 2003, houve alteração no saldo negativo do Imposto a Pagar, de R$ 59.228.556,35 para R$ 57.960.224,37.

Não satisfeita com o resultado do procedimento fiscal, a ora Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 240/251), onde argumenta, em síntese:

Contrato de Mútuo

O art. 1.262 do Código Civil de 1916 dispõe que só é permitida a exigência de juros nos contratos de mútuo mediante disposição expressa em contrato. Assim, no entendimento da interessada, a legislação em vigor à época da elaboração do contrato, não previa a obrigatoriedade e a presunção da estipulação de juros nos contratos de mútuo em dinheiro.

Discorda do auditor quanto ao fato de desclassificar o contrato de mútuo pelo fato de seu objeto — dinheiro — nunca ter sido restituído, perdendo uma de suas características, que é a temporariedade, desvirtuando-o em sua essência. Em relação a esse ponto, diz que a prorrogação da data de vencimento — 30/12/2002 — até os dias de hoje foi

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/03/2015 por GILDA ALEIXO DOS SANTOS, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por LUIS FABIANO ALVES PENTEADO, Assinado digitalmente em 29/05/2015 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

feita por mera vontade e liberalidade das partes. O fato de haver diversas prorrogações não implica a indefinição da data de vencimento do contrato.

Que a falta de estipulação de juros no contrato não acarreta perda ou prejuízo para o mutuante, vez que a recomposição patrimonial está atrelada à correção monetária, e não aos juros.

Que a estratégia de financiamento das operações do Grupo Econômico à época do contrato era viabilizar um rápido retorno dos recursos ao exterior, o que poderia não acontecer se fosse investimento direto, e seu retorno estaria vinculado à existência de lucros, o que poderia não ocorrer, pois a empresa estava há pouco tempo no Brasil e o risco de se apurar prejuízo nesse período era grande. Aduz que havia uma estratégia financeira como propósito da transação.

Diz que se o contrato previsse juros, isso seria benéfico para a mutuária, vez que estes são dedutíveis da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social.

Enfim, quanto a essa questão, diz que a transação foi licita, e que não há como descaracterizá-la só porque em algum momento houve desvantagem para o Fisco.

Para corroborar seus argumentos faz citações doutrinárias e jurisprudenciais.

Exclusão da Multa Espontânea

Declara a ora Recorrente que apresentou algumas DCOMPs depois do prazo do vencimento do tributo compensado, sem a inclusão de multa, mas apenas juros sobre o principal.

Entende que o seu procedimento decorre do que dispõe art. 138 do Código Tributário Nacional, conforme entendimento esposado por vários doutrinadores e pela jurisprudência pacifica dos tribunais superiores.

Interpretação Equivocada das Declarações da Manifestante.

Quanto aos anos de 2002 e 2003, houve uma leitura equivocada das declarações entregues pela Manifestante, ora Recorrente, porque o auditor não levou em conta que o valor do IRPJ informado nas DCTF é líquido do IRRF.

Em decisão de fls. 586/593, a DRJ/RJ I julgou Improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada, com os seguintes argumentos:

- o dinheiro (coisa emprestada), não foi restituído ate os dias de hoje, o que afasta a temporariedade, característica essencial do contrato de mútuo;

- a ausência de cláusula que previsse os juros no contrato é circunstância estranha em operações internacionais de empréstimos em dinheiro;

- a interessada se beneficiou pela ausência de juros no Contrato, pois, se por um lado os juros são dedutiveis na apuração de Lucro Real, por outro sofre a incidência do Imposto de Renda na Fonte sobre os mesmos. Desse modo, a cláusula estipulando juros, se

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/03/2015 por GILDA ALEIXO DOS SANTOS, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por LUIS FABIANO ALVES PENTEADO, Assinado digitalmente em 29/05/2015 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

houvesse, não traria beneficio para a empresa, posto que a Variação Cambial Passiva absorveu todo o resultado positivo do período, e os juros, se houvesse, não alterariam isso;

- o contrato é na realidade um investimento direto (não passível de atualização pela variação cambial) e não mútuo, uma vez que os recursos vindos do exterior, no valor de US$ 119.446.098,60, foram integralmente utilizados para capitalizar a ADM Exportadora e Importadora S/A e esta, por sua vez, empregou os recursos recebidos na aquisição de ações da Sadia Oeste S/A;

- conforme disposto no art. 138 do CTN, a denúncia espontânea da infração, não obsta a exigência de multa de mora;

- em relação ao ano-calendário 2002, a diferença apurada pelo auditor fiscal entre a DIPJ e a DCTF, no valor de R$ 1.268.331,98, o valor a ser informado na Ficha 12A, linha 13 (fl. 53) deve (ou deveria ser) o somatório dos valores pagos ou retidos nos meses do ano-calendário. Assim, o somatório do Imposto de Renda Retido na Fonte — IRRF — de todos os meses de 2003 seria de R$ 27.036,10.

- em relação ao ano-calendário 2003, a empresa não trouxe aos autos provas de que ofereceu integralmente à tributação os rendimentos que serviram de base de cálculo do IRRF do ano-calendário 2002. Assim, correto o critério utilizado pelo auditor fiscal de diminuir o IRRF de R$ R$ 2.674.711,61 para R$ 2.458.860,74, proporcional à diferença entre os rendimentos oferecidos à tributação (R$ 30.185.730,21) e aqueles que constam dos comprovantes de retenção do IRRF de fls. 122/131 (R$ 32.835.584,46).

Em Recurso Voluntário de fls. 601-614, a Recorrente ratifica os argumentos da Manifestação de Inconformidade, com os seguintes destaques:

- o fato de haver diversas prorrogações do mesmo contrato não implica de maneira alguma a indefinição da data de vencimento deste.

- o art. 12 da Lei n° 10.925/04 prevê que a mera repactuação de prazos nos contratos de mútuo vinculados a títulos de crédito internacionais de amortização mínima de 96 meses não afeta a alíquota zero de imposto de renda na fonte nas remessas a eles vinculadas;

- quem sofre os efeitos da variação cambial é a mutuaria, no caso, .a Recorrente, não havendo qualquer ganho ou perda para a mutuante

É o relatório

Voto

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

O recurso interposto é tempestivo e encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

Do Mútuo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/03/2015 por GILDA ALEIXO DOS SANTOS, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por LUIS FABIANO ALVES PENTEADO, Assinado digitalmente em 29/05/2015 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Primeiramente, cabe avaliar a matéria referente ao contrato celebrado pela ora Recorrente e a empresa ADM Investments no valor de US$ 119.446.098,60, qual seja, se este reveste-se da natureza de contrato de mútuo como afirma a Recorrente ou se trata de verdadeiro investimento direto, conforme defendido pela Fiscalização e ratificado pela DRJ/RJ em decisão de primeira instância.

A Recorrente celebrou contato de mútuo com empresa coligada no exterior, contabilizou a operação como tal e registrou todos os efeitos daí decorrentes, inclusive, a despesa da variação cambial em seu passivo, que afetou seu resultado contábil e fiscal.

A Fiscalização desqualificou a operação como mútuo, afirmando se tratar, na realidade, de verdadeiro investimento direto que, não possibilitaria à Recorrente a dedução dos efeitos da variação cambial em seu passivo, dedução esta que foi glosada.

Para tal análise, foram levadas em consideração, os seguintes fatos:

a-) o contrato em questão não prevê qualquer pagamento de juros;

b-) o valor emprestado não foi pago, inexistindo qualquer ação de cobrança da mutuante contra a mutuaria, ora Recorrente;

c-) conforme verifica-se na 2° a Ata de Assembléia Geral Extraordinária Visando Aumento de Capital (fls. 170-171), constata-se que ali está consignado que os recursos vindos do exterior, no valor de US$ 119.446.098,60, **foram integralmente utilizados para capitalizar a ADM Exportadora e Importadora S/A.** Esta, por sua vez, empregou os recursos recebidos na aquisição de ações da Sadia Oeste S/A, conforme a interessada afirma em documento de fl. 155, item 2, e nos contratos de fls. 170/171, 175/184 e 185/189, todos celebrados em dezembro de 1997, mês de entrada dos recursos no Brasil.

Pois bem, à época da celebração do contrato de mútuo pela Recorrente, ainda encontrava-se em vigor, o Código Civil de 1916 (Lei 3.071/16), que trazia as seguintes previsões acerca do contrato de mútuo:

> *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 ou quantidade.*
>
> *Art.1.257. Este empréstimo transfere o domínio da coisa emprestada ao mutuário, por cuja conta correm todos os riscos dela desde a tradição.*
>
> *Art.1.258. No mútuo em moedas de ouro e prata pode convencionar-se que o pagamento se efetue nas mesmas espécies e quantidades, qualquer que seja ulteriormente a oscilação dos seus valores.*
>
> *Art.1.259. O mútuo feito a pessoa menor, sem prévia autorização daquele sob cuja guarda estiver, não pode ser reavido nem do mutuário, nem de seus fiadores, ou abonadores (art. 1.502).*
>
> *Art.1.260. Cessa a disposição do artigo antecedente:*
>
> *I- se a pessoa de cuja autorização necessitava o mutuário, para contrair o empréstimo, o ratificar posteriormente;*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/03/2015 por GILDA ALEIXO DOS SANTOS, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por LUIS FABIANO ALVES PENTEADO, Assinado digitalmente em 29/05/2015 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

II- se o menor, estando ausente essa pessoa, se viu obrigado a contrair o empréstimo para os seus alimentos habituais;

III- se o menor tiver bens da classe indicada no art. 391, II. Mas, em tal caso, a execução do credor não lhes poderá ultrapassar as forças.

Art.1.261. O mutuante pode exigir garantia da restituição, se antes do vencimento o mutuário sofrer notória mudança na fortuna.

Art.1.262. É permitido, mas só por cláusula expressa, fixar juros ao empréstimo de dinheiro ou de outras coisas fungíveis.

Esses juros podem fixar-se abaixo ou acima da taxa legal (art. 1.062), com ou sem capitalização.

Art.1.263. O mutuário, que pagar juros não estipulados, não os poderá reaver, nem imputar no capital.

Art.1.264. Não se tendo convencionado expressamente, o prazo do mútuo será:

I- até à próxima colheita, se o mútuo for de produtos agrícolas, assim para o consumo, como para a semeadura;

II- de 30 (trinta) dias, pelo menos, até prova em contrário, se for de dinheiro;

III- do espaço de tempo que declarar o mutuante, se for de qualquer outra coisa fungível.

Da simples leitura dos artigos acima, é possível perceber que a cobrança de juros nos empréstimos em dinheiro, era algo permitido, desde que prevista expressamente no contrato.

Importante destacar: a cobrança de juros era permitida e não obrigatória. Daí é possível concluir que a ausência de cobrança de juros, não deve, por si só, ser elemento que descaracterize o contrato de mútuo.

Logicamente, trata-se aqui acerca das condições mínimas para caracterização de um contrato de mútuo. Temos, neste caso, o contrato celebrado, o montante efetivamente transferido e registrado na forma da lei e das normas do CMN e Bacen e, por fim, os registros contábeis e fiscais da operação.

Certamente, existem diversas formas de questionamento das operações de mútuo entre coligadas, como pagamento excessivo de juros ou endividamento excessivo ou artificial. Para tais questões, foram criadas legislações específicas no Brasil, que prevêem de forma clara e objetiva, os limites de tais contratações, ao menos, em relação aos efeitos tributários daí decorrentes.

Falo aqui das normas de Preços de Transferência e de *Thin Capitalization*, que trazem, respectivamente, regras especificas acerca das condições de juros praticadas e dos limites de endividamento com coligadas no exterior, regras essas que, se desobedecidas ou não

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/03/2015 por GILDA ALEIXO DOS SANTOS, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por LUIS FABIANO ALVES PENTEADO, Assinado digitalmente em 29/05/2015 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

observadas, obrigam o contribuinte a efetuar ajustes em relação à dedução fiscal da despesas de juros contratadas.

Contudo, no presente caso, não se discute acerca de limites, mas sim, da qualificação da operação como mútuo ou investimento direto, face à ausência de previsão de juros, não ocorrência do pagamento do valor pela mutuária e posterior utilização do montante para capitalização de outra empresa do grupo.

Em certo trecho do voto relator da decisão da DRJ/RJ, lemos que " A ausência de cláusula estipulando juros sobre o empréstimo é uma circunstância completamente estranha em operações internacionais de empréstimo em dinheiro, uma vez que a detentora dos recursos dificilmente aplicaria seus recursos no mercado financeiro, no Brasil ou no exterior, sem que o tomador remunerasse o capital investido".

A afirmação é correta. De fato, a situação é atípica. Contudo, trata-se de operação entre coligadas, em que as condições contratadas nem sempre são as de mercado. Aliás, a ausência de cobrança de juros poderia, sim, criar um problema fiscal para a mutuante em seu respectivo domicílio fiscal, problema este, que não é de competência do CARF.

A discussão sobre se a Recorrente beneficiou-se ou não da ausência de juros, me parece inócua. Isso porque, a legislação permite, no caso de empréstimos contraídos no exterior, a dedução tanto dos juros contratados, quanto da variação cambial incorrida.

Certamente, a despesa só foi incorrida pela ora Recorrente, em razão de forte valorização do dólar frente ao Real, pois, se houvesse ocorrido o inverso, a presente discussão sequer existiria. Com isso, quero dizer que o fato superveniente que deu origem à despesa (de variação monetária passiva), estava totalmente fora do controle da Recorrente ou da mutuante.

O fato do montante emprestado ter sido utilizado para a capitalização de outra empresa do grupo e posterior compra da empresa Sadia Oeste, em nada modifica a natureza da operação original, qual seja, mútuo.

Isso porque, não são necessárias maiores digressões sobre a possibilidade do valor tomado em empréstimo, ser utilizado da forma como melhor convir para a mutuária. Se o valor foi utilizado para aumento de parque industrial, pagamento de dívidas ou compra de outras empresas, pouco importa. O fato é que a operação continua tendo a natureza de mútuo.

Além disso, do "empréstimo" ter sido prorrogado por diversas vezes, sem ter sido liquidado pela mutuária, ora Recorrente, , não deve servir como argumento para desqualificar a operação.

Isso porque, o destino final do contrato de empréstimo, não macula sua origem. Fosse assim, qualquer operação de crédito não liquidada dentro do prazo, perderia sua natureza. A própria legislação do IOF prevê as situações e respectivo tratamento para os casos de renegociação, repactuação ou prorrogação de operações de crédito. Em momento algum, mencionada legislação trata tais eventos como suficientes para descaracterizar a operação original.

Aliás, em que o momento deveria ocorrer suposta descarterização do contrato de mútuo? Logo após seu vencimento? Após a primeira prorrogação? Segunda? Não há resposta, o que evidencia a subjetividade da interpretação dada pela Fiscalização.

Não defendo aqui uma certeza absoluta e inconteste acerca da operação contratada pela ora Recorrente, que não pudesse ser contestada pelo Fisco. Contudo, para

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/03/2015 por GILDA ALEIXO DOS SANTOS, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por LUIS FABIANO ALVES PENTEADO, Assinado digitalmente em 29/05/2015 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

descaracterização da operação da forma como contratada, registrada e tratada contábil e fiscalmente pela Recorrente, a fiscalização deveria ter trazido elementos que demonstrassem a ocorrência de simulação, o que não fez ou sequer afirmou.

Isso porque, se estamos diante de situação em que o contribuinte declara algo totalmente divergente do fato praticado, estaríamos diante de ato de simulação.

Na definição de Clóvis Beviláqua, a simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado*(2)*. Segundo Orlando Gomes, ocorre a simulação quando "em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiros"*(3)*. A simulação é uma deformação voluntária do ato ou negócio jurídico com o intuito de fugir à disciplina normal prevista em lei. Nela ocorre um desacordo intencional entre a vontade interna das partes, efetivamente querida, e a declarada.

Para Silvio Rodrigues, negócio simulado "é aquele que oferece uma aparência diversa do efetivo querer das partes. Estas fingem um negócio que na realidade não desejam"*(4)*. Uma das mais freqüentes hipóteses de simulação ocorre justamente na messe do direito tributário. De fato, é extremamente comum a simulação de venda por preço inferior ao efetivamente ajustado, com o intuito de burlar o fisco.

Contudo, no presente caso, em momento algum, a Fiscalização tratou a operação como ato simulado ou trouxe elementos que assim o demonstrasse. Não cabendo, portanto, descaracterizar o ato praticado com base em opiniões vagas sobre a normalidade das condições da operação.

Diante do acima exposto, considero que a operação de mútuo contratada pela ora Recorrente, não restou descaracterizada pelos eventos supervenientes à sua contratação, como a ausência de liquidação ou utilização dos recursos para aquisição de participação societária, tampouco, em razão da ausência de previsão de pagamento de juros, devendo permanecer todos os efeitos conseqüentes de tal operação, dentre os quais, a despesa de variação cambial passiva, combatida pela Fiscalização.

Da Exclusão da Multa Moratória na Denúncia Espontânea

A exclusão da multa moratória no caso de Denúncia Espontânea, decorre da simples leitura do art. 138 do CTN, *in verbis*:

> *"Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do* ***pagamento do tributo devido e dos juros de mora****, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração."*

Ora, o art. 138 do CTN é claro ao prever que, em ocorrendo a denúncia espontânea, o contribuinte efetuará o pagamento apenas do tributo e dos juros de mora. Não existe qualquer alusão genérica ou específica, direta ou indireta, a multas de qualquer natureza.

Além disso, as multas moratórias e as multas de ofício são, ambas, repercussões da prática de ilícitos tributários e evidenciam o aspecto sancionador da Administração Tributária, no exercício da supremacia e indisponibilidade do interesse público.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/03/2015 por GILDA ALEIXO DOS SANTOS, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por LUIS FABIANO ALVES PENTEADO, Assinado digitalmente em 29/05/2015 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Não há que se falar que as multas de mora possuem caráter indenizatório, pois, para isso, existem os juros de mora. A multa moratória tem sim caráter punitivo.

Neste sentido, o STJ já se posicionou em sede de Recurso Repetitivo no julgamento do **Recurso Especial nº 1.149.022 - SP (2009/0134142-4):**

> *PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.*
>
> *1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.*
>
> *2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).*
>
> *3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).*
>
> *4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.*
>
> *5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório.*
>
> *Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."*
>
> *6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine .*
>
> *7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/03/2015 por GILDA ALEIXO DOS SANTOS, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por LUIS FABIANO ALVES PENTEADO, Assinado digitalmente em 29/05/2015 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Neste ponto aplico o disposto no art 62-A do Regimento Interno do CARF que assim dispõe:

"Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF."

Assim, tem razão a Recorrente ao invocar o disposto no art. 138 do CTN, para fins de afastamento da multa de mora.

Contudo, tal dispositivo, somente se aplica, no presente processo, aos casos em que o PER-DCOMP fora enviado antes da declaração do débito pela Recorrente em DCTF. Desta forma, considerando os documentos acostados pela Recorrente aos autos, o benefício da Denúncia Espontânea não se aplica ao débito de CSLL do período de apuração de março de 2004, que fora liquidado através do PER-DCOMP 23943.23393.300404.1.3.02 –0984, uma vez que, para tal débito, a Recorrente não logrou êxito em demonstrar que a declaração do débito, efetivamente, ocorreu em período posterior à respectiva liquidação por meio de compensação.

Do ano-calendário de 2002

Relativamente ao Quadro 9, fl. 211, do Parecer de fls. 205/214, de fato, a ora Recorrente não logrou êxito em trazer evidências de que os rendimentos que serviram de base de cálculo do IRRF do ano-calendário 2002, foram oferecidos integralmente à tributação.

Desta forma, não merece qualquer reparo o racional adotado pela Fiscalização, ratificada pela decisão da DRJ/RJ, de reduzir o valor do IRRF proporcionalmente aos rendimentos comprovadamente oferecidos à tributação, que saiu de R$ R$ 2.674.711,61 para R$ 2.458.860,74

Do ano-calendário 2003

Quanto à diferença apurada pelo auditor fiscal entre a DIPJ e a DCTF, no valor de R$ 1.268.331,98, a ora Recorrente apresentou informações e documentação suporte (DCTF; DIPJ e Informes de Rendimento) que demonstram que o valor total de IRRF do período foi de R$ 1.295.368,07, ficando claro que a divergência apontada decorre do fato da DIPJ – linha 17 – ficha 12, conter informações que compõem as estimativas do período, ao passo que na DCTF, o valor de IRRF não é informado para fins de composição das estimativas.

CONCLUSÃO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/03/2015 por GILDA ALEIXO DOS SANTOS, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por LUIS FABIANO ALVES PENTEADO, Assinado digitalmente em 29/05/2015 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Com estes fundamentos, voto por CONHECER do Recurso e no mérito DAR PARCIAL PROVIMENTO, para reconhecer o direito da Recorrente: **i-)** em deduzir a despesa de variação cambial decorrente do contrato de mutuo realizado; **ii-)** excluir a multa de mora abarcada pela Denúncia Espontânea para os débitos compensados através das PER-DCOMP n. 08899.14249.290604.1.3.02-8225; 35023.91911.310504.1.3.02-7374; 22418.67972.030504.1.3.02-9860; 23943.23393.300404.1.3.02-0984 10207.37174.270204.1.3.02-7034 e 32432.15546.270204.1.3.02-1763, com exceção do débito de CSLL do mês de março de 2004 sobre o qual a multa deve ser mantida e, por fim, **iii-)** considerar o valor de R$ 1.295.368,07 de IRRF no ano-calendário de 2003, para que sejam considerados os efeitos do reconhecimento de tais direitos da Recorrente para fins de composição do saldo negativo dos anos de 2001 e 2003.

É como voto!

(assinado digitalmente)

LUIS FABIANO ALVES PENTEADO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/03/2015 por GILDA ALEIXO DOS SANTOS, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por LUIS FABIANO ALVES PENTEADO, Assinado digitalmente em 29/05/2015 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA