



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15578.000096/2007-23
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-004.586 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 04 de dezembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ADM DO BRASIL LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

MÚTUO. DESCONFIGURAÇÃO. GLOSAS PROCEDENTES.

O fato de o montante qualificado pelo contribuinte como “empréstimo” ter por objeto a capitalização de outra empresa do grupo e posterior compra de uma terceira empresa, entendo que desvirtua a natureza da operação original, qual seja, a de mútuo, devendo ser mantidas as glosas realizadas pela autoridade fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Lívia de Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que não conheceram do recurso. Votou pelas conclusões o conselheiro André Mendes de Moura. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Lívia de Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Lívia de Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício)

Relatório

Trata-se de recurso especial da Fazenda Nacional (fls. 449 e seguintes) interposto em face da decisão proferida no Acórdão nº 1201-001.074, por meio do qual a 1ª Turma da 2ª

Câmara da 1ª Seção, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte.

A decisão recorrida teve a seguinte ementa:

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 consequentes 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.

Trata-se de processo em que se discute o direito creditório do contribuinte, conforme reconhecido pelo Parecer Conclusivo e pelo Despacho Decisório de fls. 205/214, exarado pela DRF/Vitória, em 27/11/2007 (fls. 214).

No mencionado Parecer constata-se a retificação dos seguintes 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, o que levou ao reconhecimento parcial do crédito pleiteado.

Conforme Termo de Constatação de fls. 190/192, o procedimento fiscal teve início para que fosse verificada a exatidão das informações prestadas em diversas Declarações de Compensação - DCOMP, apresentadas pelo contribuinte, com o objetivo de compensar saldo negativo de IRPJ.

No curso do procedimento fiscal, a empresa foi intimada a prestar esclarecimentos acerca das variações cambiais passivas relativas ao ano-calendário de 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, postergado com sucessivas prorrogações.

A autoridade fiscal questiona o empréstimo contratado e as variações cambiais dele decorrentes, destacando que a mutuante é controladora da interessada. Justifica a autuação com base nos seguintes argumentos, no que tange ao contrato de mútuo celebrado:

a) De acordo com os artigos 1.256, 1261, 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. A 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 dívida 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 As 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 (...) à empresa ADM Investments.

Portanto, foram glosadas 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 título 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 apurado, de R\$ 59.228.556,35 para R\$ 57.960.224,37.

Inconformada com os procedimentos fiscais, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 241), em que alegou basicamente:

- 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 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;
- 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 lícita, e que não há como descaracterizá-la só porque em algum momento houve desvantagem para o Fisco.

- Declara a interessada 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 pacífica dos tribunais superiores.
- Quanto aos anos de 2002 e 2003, houve uma leitura equivocada das declarações entregues pela Manifestante, porque o auditor não levou em conta que o valor do IRPJ informado nas DCTF é líquido do IRRF.

A Delegacia de Julgamento do Rio de Janeiro, em decisão proferida em 17 de abril de 2009, manteve o indeferimento das compensações.

O contribuinte, com a ciência da decisão, apresentou recurso voluntário (fls. 290), em que basicamente repisou os argumentos da impugnação, com destaque para os seguintes pontos:

- 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.º 10.925/04 prevê que a mera repactuação de prazos nos contratos de mútuo vinculados a títulos de créditos 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 mutuária, no caso, a Recorrente, não havendo qualquer ganho ou perda para a mutuante.

Em 26 de agosto de 2014, 1ª Turma da 2ª Câmara desta 1ª Seção, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao recurso do contribuinte, por meio do acórdão n. 1201-001.074, que veiculou as seguintes conclusões:

- i) deduzir a despesa de variação cambial decorrente do contrato de mútuo realizado;
- ii) excluir a multa de mora abarcada pela Denúncia Espontânea para os débitos compensados através das PERDCOMP n. 08899.14249.290604.1.3.028225; 35023.91911.310504.1.3.027374; 22418.67972.030504.1.3.029860; 23943.23393.300404.1.3.020984; 10207.37174.270204.1.3.027034 e 32432.15546.270204.1.3.021763, 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.

A Fazenda Nacional, ciente da decisão, apresentou recurso especial (fls. 449), no qual indicou dois paradigmas em sentido diverso daquele expresso no citado acórdão, pugnano pela sua revisão, com base nos seguintes argumentos:

- O acórdão vergastado, ao restabelecer a dedução das variações cambiais passivas decorrentes de empréstimo contraído pela recorrida e repassado gratuitamente, a empresa coligada, não observou o disposto no art. 47 da Lei n.º 4.506/64, (arts. 299 e 249, I do RIR/99), que dispõe sobre os requisitos para a dedutibilidade de despesas necessárias/operacionais;

- A Fiscalização Tributária fundamenta a glosa da despesa financeira com juros em face de sua desnecessidade para a empresa autuada, ocasionada em razão das diversas circunstâncias jamais vistas na realização de um contrato de mútuo internacional, que apenas se justificaram para contabilizar as variações cambiais passivas e para a compra de ações da Sadia Oeste;

- Resta claro, pois, que não havia qualquer necessidade do sujeito passivo contrair empréstimo bancário não usual em contratos similares realizados no plano internacional (sem pagamento de juros), com sucessivas prorrogações de vencimentos, incrementando a variação cambial passiva que culminou com a compra das ações da Sadia Oeste.

O recurso especial fazendário foi objeto do despacho de admissibilidade de fls. 461, que lhe deu seguimento.

O contribuinte foi intimado do seguimento do recurso especial e apresentou contrarrazões (fls. 473), em que apresentou os seguintes argumentos (destaques no original):

INADMISSÃO

(a) trata-se de recurso inepto, ao **atacar matéria que não é objeto do presente processo**. Isso porque o Auto de Infração tem como pressuposto a acusação fiscal de que haveria irregularidade na qualificação jurídica dada pela RECORRIDA ao mútuo por ela celebrado, de modo que tal mútuo, segundo a Fiscalização, seria na verdade um investimento direto. A Fiscalização não questionou a necessidade da despesa financeira, e sim apenas a natureza jurídica do contrato examinado. Com efeito, o acórdão recorrido avaliou a natureza jurídica do contrato em debate no processo e concluiu tratar-se de um mútuo. Por outro lado, o recurso especial questiona a desnecessidade das despesas financeiras incorridas em contratos de mútuo intragrupo, ou seja, **uma matéria estranha ao processo**; e

(b) subsidiariamente, caso não seja reconhecida a inépcia do recurso, ele não deve ser admitido por ausência da demonstração da divergência jurisprudencial, na medida em que os precedentes indicados pela RECORRENTE estão pautados em fatos diferentes daqueles considerados no presente processo.

IMPROCEDÊNCIA

(c) subsidiariamente, caso o Recurso não seja considerado inepto e se considere demonstrada a divergência jurisprudencial, o Recurso deve ser julgado improcedente, porque (ii) o negócio jurídico celebrado pela RECORRIDA e pela ADM Investment Limed tem natureza de mútuo.

Nesse ponto, cabe destacar que a previsão de juros em contratos de empréstimo era facultativa à época dos fatos do caso (ou seja, antes do Código Civil de 2002), quando eram aplicáveis o art. 1.262 do Código Civil de 1916 e o art. 248 do Código Comercial, (ii) os documentos apresentados pela RECORRIDA atestam que se tratava efetivamente de um contrato de mútuo, sobretudo em razão dos registros no Banco Central do Brasil (BCB) e da comprovação da devolução do empréstimo, e (iii) a inexistência de fundamento legal que autorize as autoridades fiscais federais a requalificarem a natureza do negócio jurídico de empréstimo em questão, em contrariedade aos documentos registrados pela RECORRIDA e chancelados pelo BCB.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

Conhecimento

O conhecimento do recurso especial fazendário, ao qual foi dado seguimento pelo despacho de fls. 461 e seguintes foi efetivamente questionado pelo contribuinte.

Como se sabe, o conhecimento da matéria depende do preenchimento dos requisitos exigidos pelo artigo 67 do anexo II do RICARF:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do caput, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei

n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016);

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

Aduz o contribuinte que a matéria trazida pela recorrente é estranha ao presente processo, de sorte que o recurso especial não deve ser conhecido.

Para que se possa apreciar a questão convém analisar a presente acusação fiscal e cotejá-la com os casos decididos nos paradigmas indicados pela Fazenda Nacional.

O despacho que analisou as compensações pleiteadas pelo contribuinte (fls. 206 e seguintes) identificou a existência de um contrato de mútuo, relativo a um empréstimo no valor de US\$ 119.446.098,60, que teria gerado as referidas variações cambiais passivas computadas pela empresa.

O questionamento da administração tributária adotou a seguinte premissa (destaques no original):

Cabe ressaltar o item 2 da resposta ao Termo de Intimação Fiscal 4 (fls. 155 e 156), quando o contribuinte afirma que o empréstimo feito pela empresa ADM Investments Ltda foi recebido pela empresa ADM do Brasil Ltda, a qual registrou em conta do Passivo, em contrapartida ao investimento realizado na empresa ADM Exportadora e Importadora S/A, da qual detinha a época a maioria das ações. Tal valor foi utilizado em sua totalidade para aquisição da empresa Sadia Oeste. No ano de 2003, o valor do empréstimo passou a ser registrado em uma conta do Ativo, diluído em várias sub-contas, em contrapartida a uma outra do ativo com **saldo credor**, sendo que assim permanece **até hoje**. Estas informações estão de acordo com os registros contábeis às fls. 144 a 148, 157 a 169 e os contratos às fls. 175 a 189.

Verifica-se que as irregularidades apontadas pela administração tributária dizem respeito ao fato de os recursos terem sido utilizados nas aquisições de participações societárias, aliado à constatação de que o saldo credor ficou em aberto, por força de sucessivas prorrogações.

Firme nessas premissas, ocorreram as glosas das variações cambiais decorrentes do contrato de mútuo, desqualificando-o, por entender que efetivamente **não se tratou de um mútuo**, visto que (i) em nenhum momento se verificou a restituição dos valores devidos (ii) o beneficiário do não pagamento da dívida à época da assinatura do contrato de mútuo seria o sócio da ADM Brasil, que por sua vez, é a mutuante ADM Investment Limited e (iii) a operação de investimento externo foi erroneamente qualificada como empréstimo no instrumento particular de contrato de mútuo às fls. 132 a 134.

Assim, concluiu a administração tributária que (destacaremos):

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 (cento e dezenove milhões, quatrocentos e quarenta e seis mil e noventa e oito dólares dos Estados Unidos e sessenta centavos) à empresa ADM Investments. Obrigação esta que teria gerado as variações cambiais passivas discriminadas à fl. 149 e a ocorrência de prejuízo fiscal, conforme fichas 06A, 09A e 12A da declaração de rendimentos (fls. 73 a 84).

A leitura dos fundamentos da autuação evidencia que despesas financeiras e variações cambiais passivas são situações análogas.

Analisando-se os dois paradigmas trazidos pela recorrente, verifica-se que ambos abordam a situação relativa a “*empréstimos repassados*”, consoante está estampado nas próprias ementas dos respectivos julgados.

Acórdão paradigma nº 103-21.632

IRPJ - DESPESAS FINANCEIRAS - EMPRÉSTIMO REPASSADO

As despesas financeiras relativas a empréstimos repassados para outra pessoa jurídica, mesmo interligada, sem incidência de encargos financeiros, não se afiguram como despesas necessárias à atividade da empresa, porquanto não utilizados na manutenção da fonte produtora de rendimentos.

Acórdão paradigma nº 101-95.281

IRPJ – ENCARGOS FINANCEIROS DE EMPRÉSTIMOS REPASSADOS NÃO DEDUTIBILIDADE

As despesas financeiras relativas a empréstimos repassados a empresas ligadas não se afiguram como necessárias (usuais e normais), sendo, pois, indedutíveis.

Ou seja, em síntese, tratam de uma situação em que determinada empresa (a fiscalizada) contrai um empréstimo junto a um terceiro (com relação ao qual, evidentemente, fica sujeito ao pagamento de juros e demais encargos relativos ao empréstimo) e, paralelamente, celebra um mútuo junto a uma empresa ligada (a quem a fiscalizada repassa todo ou parte do valor obtido junto ao terceiro), cobrando desta (empresa ligada) encargos muito inferiores aos por ela incorridos, ou, ainda, encargo algum.

Em ambos os casos paradigmáticos, a fiscalização efetuou, contra a empresa fiscalizada, um lançamento de ofício pela glosa das despesas financeiras incorridas nos empréstimos tomados junto aos terceiros, por considerá-los desnecessários à atividade da fiscalizada (posto que os empréstimos visavam ao interesse das mutuárias empresas ligadas, que deles se beneficiaram sem o pagamento das correspondentes despesas que lhes caberia incorrer).

A particularidade do caso dos autos é a de que o lançamento fiscal contempla a acusação de que o empréstimo tomado junto à controladora no exterior (do qual a fiscalizada seria a beneficiária) não seria, de fato, um empréstimo, mas sim uma operação de investimento externo, tendo chegado a essas conclusões em vista de que: (i) o suposto empréstimo não teria sido objeto de quitação; (ii) o suposto empréstimo não previa a incidência de juros; (iii) o suposto empréstimo teria sido utilizado para finalidade diversa, em benefício de outra empresa do grupo.

Sob estes fundamentos é que a fiscalização descaracterizou a operação como empréstimo, e, nesta conformidade, glosou as despesas incorridas com o suposto empréstimo tomado junto ao exterior (no caso, a variação cambial a ele relativa, posto que não havia, no contrato celebrado, a incidência de juros).

Portanto, conforme dito, nada obstante a particularidade contida na acusação fiscal (de não se tratar de efetivo empréstimo), o fato é que tal acusação foi afastada pelo acórdão recorrido, que considerou tratar-se de efetivo empréstimo.

A partir deste ponto – em razão do disposto no acórdão recorrido-, os contextos fáticos se assemelham, pois, tanto no acórdão recorrido, quanto nos paradigmas, as fiscalizadas incorreram em despesas financeiras, em decorrência dos empréstimos tomados, despesas essas as quais não foram repassadas às empresas ligadas (e que efetivamente se beneficiaram dos recursos obtidos mediante os empréstimos tomados), tendo as despesas financeiras incorridas pelas fiscalizadas sido objeto de glosa fiscal.

E, enquanto nos paradigmas a glosa das despesas foi mantida, no caso dos autos a glosa foi cancelada.

Portanto, diante de situações fáticas análogas, acredito ter havido o dissenso jurisprudencial em relação aos efeitos dos respectivos repasses em decorrência dos empréstimos, gerando a divergência quanto a glosar ou não as respectivas deduções (despesas/variações monetárias passivas).

Desse modo, entendo que o recurso especial da PGFN deve ser conhecido.

Mérito

Trata-se de glosa nas compensações efetuadas pelo contribuinte relativas ao saldo negativo de IRPJ, referente aos ano-calendários 2001 a 2003.

A autoridade fiscal verificou as informações prestadas em diversas Declarações de Compensação — DCOMP, apresentadas pela **ADM DO BRASIL LTDA**, a fim de se compensar saldo negativo IRPJ.

Nesse diapasão, constatou-se a dedução indevida de variações cambiais passivas contabilizadas em decorrência de contrato de mútuo celebrado com a controladora da ADM DO BRASIL LTDA, denominada **Adm Investments Limited**.

Primeiramente, cabe avaliar a matéria referente ao contrato celebrado pela ora contribuinte 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 em sede de retificação de saldo negativo realizada pelo SEORT/DRF/VITÓRIA e ratificado pela DRJ/RJ em decisão de primeira instância.

O contribuinte 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 Administração Tributária retificou, através do despacho decisório SEORT/DRF/VTA, os saldos negativos apurados no ano-calendário de 2003, em razão de se ter desqualificado 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 mutuária, ora contribuinte;
- c) conforme verifica-se na 2ª Ata de Assembleia Geral Extraordinária Visando Aumento de Capital (fls. 170171), 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.

À época da celebração do contrato de mútuo pelo contribuinte, 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 posteriormente 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;

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.

Contudo, interessante ressaltar alguns pontos trazidos pela Administração Tributária e ratificados na decisão da DRJ/RJO:

A coisa emprestada — dinheiro - não foi restituída até os dias de hoje, como a própria interessada admite, o que afasta a características essenciais do mútuo que é a sua temporariedade;

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;

Não se pode concordar com a interessada quando esta diz, no item 10 da Manifestação, que a recomposição patrimonial (do empréstimo) está atrelada a correção monetária, e não aos juros, "que são meramente remuneração pelo capital investido". Os juros são, sim, a remuneração pelo capital investido, e não a correção monetária. Esta é (era) um fenômeno local, que atingia apenas a mutuária (interessada) e não a mutuante, que tinha o valor empregado protegido por moeda "forte" — dólar. Assim, não havendo cláusula estipulando juros, houve perda para a mutuante que poderia ter aplicado o seu capital no mercado financeiro, sendo o mesmo remunerado por isso;

Ainda em relação aos juros, discordo dos argumentos apresentados no item 11 da Manifestação de que a interessada não se beneficiou pela ausência de juros no Contrato: se por um lado os juros são dedutíveis 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 houvesse, não traria benefício para a empresa, posto que a Variação Cambial Passiva absorveu todo o resultado positivo do período, e os juros, se houvesse, não alterariam isso;

Observe-se, e isso é fundamental para a questão, que desde o primeiro momento os recursos vindos do exterior tinham uma aplicação específica: a compra de ações da Sadia Oeste;

De fato, analisando-se a 2ª Ata de Assembleia 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 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. Destaque-se que todos esses contratos foram celebrados em dezembro de 1997, mês de entrada dos recursos no Brasil;

Ora, diante do descrito anteriormente, fica claro que a operação não se trata de empréstimo, de mútuo, mas sim de investimento direto, consubstanciado na aquisição de ações da Sadia Oeste S/A pelo grupo ADM;

O investimento direto difere substancialmente do mútuo. É um investimento de risco. Não há garantia de que o valor aplicado vai ser restituído integralmente ao aplicador;

O resultado pode ser a valorização do ativo - no caso ações - se a empresa investida obtiver lucro, ou prejuízo, na situação contrária;

Assim, evidente que a posição do auditor fiscal está correta ao desclassificar a operação em questão como Contrato de Mútuo e classificá-la como investimento direto, não passível de atualização pela variação cambial;

Enfatizando, para finalizar: o exame dos fatos ocorridos nos permite concluir que houve, na realidade, investimento direto no Brasil para a compra de ações da Sadia Oeste pela empresa estrangeira ADM Investments Ltd, e não, como se pretendeu parecer, um contrato de mútuo entre a empresa citada e a interessada - ADM do Brasil Ltda.;

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 preveem de forma clara e objetiva, os limites de tais contratações, ao menos, em relação aos efeitos tributários daí decorrentes.

Contudo, no presente caso, não se discute acerca de limites, mas sim, da **qualificação da operação como mútuo ou investimento direto**, em face da 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/RJO, 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. Entender que operações entre coligadas, tal qual aduziu o acórdão recorrido, afirmando que, neste caso, “as condições contratadas nem sempre são as de mercado”, gerariam forte insegurança para o Fisco diante das relações tributárias e as organizações as quais as sociedades poderiam propor.

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

Correta, portanto, a retificação dos saldos negativos para os períodos compreendidos entre 2001 e 2003.

Diante do acima exposto, considero que a operação de mútuo contratada pela contribuinte não restou comprovada, devendo ser restabelecida a glosa efetuada no âmbito da compensação tributária.

Neste sentido, dou provimento ao recurso da PGFN.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob - Relatora

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

No presente caso optei por apresentar a presente declaração e voto para esclarecer as razões pelas quais, com a devida vênia, divergi da i. Relatora quanto ao conhecimento e também no mérito do presente recurso especial.

Admissibilidade recursal

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento das condições previstas no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, dentre as quais se encontra a demonstração da divergência jurisprudencial:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da *mesma legislação* aplicada a um *contexto fático semelhante*.

Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada *a mesma legislação*. Assim, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é buscar saber, com base no raciocínio exposto no paradigma, o que aquele colegiado decidiria no caso dos autos.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, compreendo que a Recorrente não logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

No caso julgado pelo acórdão recorrido, o contribuinte se insurgiu contra o entendimento da Fiscalização de que o negócio jurídico celebrado entre a contribuinte e a ADM Investment Limited não teria natureza de empréstimo. De acordo com a fiscalização, o negócio jurídico teria *natureza de investimento externo*, em síntese, porque: “(i) o suposto empréstimo não teria objeto de quitação; (ii) o suposto empréstimo não previa a incidência de juros; e (iii) o

suposto empréstimo teria sido utilizado para finalidade diversa, em benefício de outra empresa do grupo”.

Por outro lado, nos acórdãos paradigmas, a fiscalização glosou as despesas financeiras não em razão de questionamentos acerca de sua natureza, mas apenas por considerar os empréstimos como desnecessários à atividade da fiscalizada, porque repassados.

No caso dos autos, a glosa não foi motivada pela alegação de que os empréstimos realizados são desnecessários à atividade da contribuinte. Nem se chegou a fazer tal análise, já que a glosa no caso dos autos ocorreu um passo atrás, ante a conclusão da fiscalização de que tais despesas de variação cambial seriam, na verdade, inexistentes -- eis que, supostamente, os recursos não haviam sido emprestados à contribuinte mas sim investidos em seu capital.

Em síntese, uma primeira constatação é de que os paradigmas contêm uma peculiaridade inexistente no caso dos autos, qual seja, o repasse do empréstimo.

Além disso, uma análise das teses jurídicas firmadas pelo recorrido e pelos paradigmas revela que não há precipuamente uma divergência jurisprudencial a ser solucionada. De fato, a tese jurídica firmada nos acórdãos indicados como paradigmas é, basicamente, a de que “despesas de empréstimo repassado são indedutíveis, porque desnecessárias”. Já no caso do acórdão recorrido, a tese afirmada foi a de que “passivo com empresas ligadas não sujeito à cobrança de juros, cujo vencimento seja reiteradamente prorrogado e que seja utilizado para adquirir participação societária em outra empresa, não se considera empréstimo mas investimento direto/capital social”. Trata-se de diferentes conclusões extraídas em virtude da análise de diferentes cenários.

Daí porque, com o devido respeito, orientei meu voto para não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional.

Mérito

No mérito, também divergi da i. Relatora eis que, no caso, não considero suficiente a prova feita nos autos para a desconsideração da operação tal como declarada pelo contribuinte.

Compreendo que os fatos narrados pela fiscalização podem até servir de indícios, mas não necessariamente convergem de forma a tornar necessária a conclusão pela descaracterização da operação tal como declarada pelo contribuinte e por ele comprovada por documentação, que em nenhum momento foi questionada.

De fato, conforme afirmado pelo próprio relatório fiscal (fls. 206 e seguintes), o contribuinte apresentou à fiscalização como documentos comprobatórios do empréstimo: o instrumento particular de contrato de mútuo em dinheiro, as telas do sistema SISCOMEX contendo o registro da operação financeira, as folhas do Livro Diário indicando a entrada do empréstimo na contabilidade, balancetes, planilha contendo a variação cambial mensal gerada por tal empréstimo, o Razão contábil das contas de passivo nas quais estão registradas as variações cambiais, bem como os registros de prorrogação do empréstimo junto ao Banco Central do Brasil.

Não obstante, a fiscalização agiu como se pudesse presumir, com base em 3 específicos outros fatos, a inexistência da operação de mútuo, ignorando toda a documentação apresentada pelo contribuinte em sentido contrário.

Ocorre que, na ausência de uma presunção legal neste sentido, caberia à fiscalização efetivamente provar a tese que alega -- o que envolveria, no mínimo, colocar alguma dúvida quanto à documentação apresentada pelo contribuinte, o que não ocorreu.

De se notar que o contribuinte tanto provou que se tratava de empréstimo que, inclusive, juntou aos autos comprovantes de devolução dos valores ao exterior, tendo efetivado os devidos registros de operação no Banco Central e pago o respectivo IOF-Câmbio (fls. 373 e seguintes).

Concessa vênia, considero irretocáveis as conclusões a que chegou o voto condutor do acórdão recorrido, que passo a reproduzir:

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 2ª 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 e 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 posteriormente a oscilação dos seus valores.

Art. 1.259. O mútuo feito a pessoa menor, sem previa 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.

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, n. 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 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 prevêm 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 específicas acerca das condições de juros praticadas e dos limites de endividamento com coligadas no exterior, regras essas que, se desobedecidas ou não 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 descaracterização 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 incontestada acerca da operação contratada pela ora Recorrente, que não pudesse ser contestada pelo Fisco. Contudo, para 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 frequentes 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.

Estas são as razões pelas quais, com o devido respeito aos entendimentos em sentido contrário, orientei meu voto para não conhecer do recurso especial e, uma vez vencida, no mérito votei por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano