ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10120.720021/2011-01

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

Processo nº	10120.720021/2011-01
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3302-005.599 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	23 de julho de 2018
Matéria	ADIANTAMENTOS EFETUADOS PARA EMPRESAS LIGADAS
Recorrente	FGR URBANISMO S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS - IOF

Ano-calendário:2006,2007,2008

ADIANTAMENTOS EFETUADOS PARA EMPRESAS LIGADAS COM A FINALIDADE DE PAGAMENTOS DE DESPESAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE MÚTUO.

Autuação com base nos adiantamentos efetuados entre empresas ligadas com a finalidade de pagamentos de despesas. Interpretação de existência de conta corrente, sujeita a incidência de IOF.

A busca do lucro é a contrapartida da tomada de risco. A alocação de capital de uma associada entre outra não pode ser interpretada como um contrato de mútuo, pois possui essência de outra espécie.

A distribuição de receitas / lucro entre associados, caso houver, não pode ser tomada como compromisso restituição de coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Fenelon Moscoso de Almeida, Vinícius Guimarães e Paulo Guilherme Déroulède que negavam-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fenelon Moscoso de Almeida, Walker Araujo, Vinicius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad e Paulo Guilherme Deroulede.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 06/01/2011, formalizando a exigência de Imposto sobre operações de crédito, cambio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobili9ários - IOF, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, no valor de R$ 1.197.218,63.

Iniciou-se a presente ação fiscal com a lavratura em 10/09/2010 do Termo de Início do Procedimento Fiscal, f1. 03/04, cuja ciência ao contribuinte foi efetuada por via postal em 15/09/2010, conforme Aviso de Recebimento - AR, fls. 05/06.

Em atendimento ao Termo de Início, o contribuinte apresentou em 20/09/2010, a resposta de fl. 07, a qual veio acompanhada das Atas de Assembleias, fls. 08/23, e de cópias em arquivo magnético dos Balancetes, Livros Diário e Razão todos referentes aos anos calendários de 2006 a 2008.

Por meio do Termo de Constatação/lntimação Fiscal n° 0001, de 29/09/2010, cientificado na mesma data, fls.24/25, o contribuinte foi informado de que havia sido constatada a existência de várias operações realizadas a título de empréstimos, porém este não havia declarado ou recolhido qualquer débito do IOF - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários, nos termos do art. 13 da Lei n° 9779/99. Na oportunidade seguiram anexas ao referido termo as planilhas de fls. 26/45, demonstrando o número das contas contábeis e relacionando várias operações cujo histórico se referiam a empréstimos. Neste sentido o contribuinte foi intimado a prestar os esclarecimentos necessários quanto a esta falta de declaração/recolhimento do IOF. Neste termo o contribuinte foi informado de que o MPF foi ampliado para a fiscalização do IOF.

Em sua Resposta, fls. 46/48, datada de 18/10/2010, recebida em 25/10/2010, o contribuinte concordou que algumas contas tratavam-se efetivamente de empréstimos e que não havia declarado nem recolhido o IOF em decorrência de mero engano. Algumas contas como por exemplo a conta 1.2.04.01.0009 - AR Agropecuária SA - BSB, o contribuinte informou que os valores contabilizados não se inserem no conceito de mútuo para fins de incidência do IOF, porque decorrem de aportes de recursos para investimento na implantação de empreendimentos imobiliários (condomínio urbanístico). Para outras contas como a 1.1.06.01.0006, afirma que os valores contabilizados dizem respeito a transferência de recursos entre contas de mesma titularidade, evidenciando apenas imprecisão no histórico dos lançamentos. Para justificar as suas argumentações o contribuinte apresentou juntamente com a sua resposta os documentos enumerados de DOC 01 a DOC 05, fls. 49/95.

Assim, para conhecer um pouco melhor a realidade dos registros contábeis, a fiscalização elaborou o Termo de Constatação/lntimação Fiscal n° 0002, fls. 96/97, cientificado em 03/11/2010, intimando o contribuinte a apresentar os documentos referentes a alguns destes registros contábeis. Além disto, com vistas a evitar qualquer discussão quanto a validade da resposta de fls. 46/48, assinada por Dr. Leonardo Sampaio S. Silva, advogado, porém sem se fazer acompanhar do respectivo instrumento de procuração, intimou-se o contribuinte a manifestar sobre a validade da representação.

Em resposta, fls. 98, datada de 08/11/2010 e recebida em 09/11/2010, o contribuinte apresenta vários documentos que dariam suporte aos registros contábeis, bem como ratifica a resposta anteriormente apresentada. Juntamente com as respostas apresentou o que chamou de DOC 06 a 08, juntados às fls. 99/120. OBS.: considerando que para instrução dos documentos intitulados de DOC 06 a 08, o contribuinte apresentou um volume razoável de cópias de documentos, sendo que apenas um deles seria suficiente para esclarecer o *modus operandis*, esta fiscalização resolveu juntar apenas uma documentação de cada "DOC" apresentado, somente para fins de exemplificação.

Após análise da documentação apresentada e de um melhor estudo dos assentamentos contábeis da empresa fiscalizada, foi lavrado o Termo de Constatação/lntimação Fiscal n° 0003, fls. 121/122, informando ao contribuinte quais contas contábeis esta fiscalização entende que se tratava efetivamente de mútuos entre empresas ligadas para fins de lançamento do IOF devido, dando uma nova oportunidade para que esta pudesse apresentar elementos que pudessem mudar o nosso entendimento a respeito da incidência deste tributo. Intimou-se também para que apresentasse os termos de abertura e de encerramento dos Livros Diários que nos foram entregues em meio magnético.

Em sua resposta, fls. 123, o contribuinte manifestou que as operações realizadas naquelas contas não se referem a contratos de mútuos. Voltou a afirmar que são valores aportados para consecução de investimentos em empreendimentos imobiliários ou recursos da própria empresa relativos a controles de transferência entre contas correntes da mesma titularidade. Na oportunidade apresentou os termos de abertura e de encerramento dos Livros Diários de 2006 a 2007 e os comprovantes de Recibo de Entrega de Livro Digital no SPED - Sistema Publico de Escrituração Digital, relativos ao ano calendário de 2008, fls. 124/141. Por fim apresentou cópia do Instrumento de Procuração, fls. 142/148, que confere poderes ao Sr. Guilherme Peixoto de Carvalho Craveiro, o qual assinou a referida resposta.

A análise que se segue são referentes ás seguintes contas contábeis:

- ✓ 1.1.06.01.0002 Adiant. SPE Campinas
- ✓ 1.1.06.01.0003 Repasse FGR Participações
- ✓ 1.1.06.01.0004 Market Empreendedora (Mútuo admitido na resposta ao Termo de Intimação/Constatação n°001)
- ✓ 1.1.06.01.0011 FGR Const.e Incorporadora Ltda-JDF
- ✓ 1.1.06.01.0012 FGR Empreend. Imobiliários s/a - Garavelo
- ✓ 1.1.06.01.0013 AR Agropecuária S/A JDF2
- ✓ 1.1.06.01.0014 Adiant. - J Verona
- ✓ 1.1.06.01.0016 Adiant. - Valença
- ✓ 1.1.06.01.0017 Adiant - SCP Acreúna Paraúna
- ✓ 1.2.04.01.0002 FGR - SPE Campinas

- ✓ 1.2.04.01.0003 Market Empreendedora S/A (Mútuo admitido na resposta ao Termo de Intimação/Constatação n° 001)
- ✓ 1.2.04.01.0005 AR Agropecuária S/a JDF2
- ✓ 1.2.04.01.0006 FGR J Genebra S/A
- ✓ 1.2.04.01.0007 FGR J Genebra S/A-2
- ✓ 1.2.04.01.0008 FGR Empreendimentos Imobiliários S/A
- ✓ 1.2.04.01.0009 AR Agropecuária S/A - BSB
- ✓ 1.2.04.01.0010 FGR J Verona S/A
- ✓ 1.2.04.01.0011 FGR - SCP Jardins Valencia
- ✓ 1.2.04.01.0012 FGR Acreúna Paraúna SCP
- ✓ 1.2.04.01.0013 FGR Negócios Imobiliários S/A - FOR

Conforme os balancetes contábeis, fls. 149/158, as contas contábeis do Grupo 1.1.06 referem se a contas classificadas no Ativo Circulante sob o título de "ADIANT EMPRESAS COLIGADAS", isto para os anos calendários de 2006 e 2007. Em 30/12/2007 (ver balancetes e razão das contas) os saldos das contas deste grupo foram zerados e transferidos para o Grupo 1.2.04, agora classificado no Ativo Realizável a Longo Prazo sob o título "ADIANT P/ FUTURO AUMENTO DE CAPITAL". Assim é que por exemplo o saldo da conta 1.1.06.01.0002 (Adiant. SPE Campinas)foi transferido a partir de 30/12/2007 para a conta 1.2.04.01.0002 (FGR - SPE Campinas). Foi efetuado o mesmo procedimento com as demais contas do grupo 1.1.06.

O argumento central do contribuinte para a quase totalidade deste grupo de contas é que não se inserem no conceito de mútuo para fins de incidência do IOF, porque decorrem de aportes de recursos para investimento na implantação de empreendimentos imobiliários (condomínio urbanístico). Para tanto apresentou, por exemplo, o contrato denominado "ACORDO DE ACIONISTAS DA A. R. AGROPECUÁRIA S/A, fls.49/58, pelo qual a empresa fiscalizada, cuja participação no quadro de acionistas da A. R. AGROPECUÁRIA S.A, corresponde a 50,1%, se compromete a suportar com as despesas/custos necessários à realização do investimento que no contrato são tratados como adiantamentos que serão repostos à medida em que o empreedimento começar a gerar as receitas de vendas das unidades. Observe, por exemplo, que na própria cláusula terceira do referido acordo, a letra "A" está explicada como sendo ADIANTAMENTO = EMPRÉSTIMO. Porém independente deste detalhe, na concepção descrição fiscalização, o referido acordo consolida que os valores registrados a débito nesta conta contábil são valores referentes a adiantamentos que nada mais são do que mútuos entre empresas ligadas e se inserem na base de incidência do IOF previsa no art. 13 da Lei 9779/1999. Este contrato refere se à conta contábil 1.1.06.01.0013 cujos saldos foram transferidos paras as contas contábeis 1.2.04.01.0005 e 1.2.04.01.0009 a partir de 2008.

Mesmo entendimento pode ser extraído do contrato denominado "ACORDO DE ACIONISTAS DA FGR EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A", fls. 60/67, que se refere à conta contábil n° 1.1.06.01.0012 que a partir de 2008 passou para 1.2.04.01.0008.

Em resposta ao Termo de Constatação/lntimação Fiscal n° 0002, fls. 98, o contribuinte apresentou o que chama de DOC 6, fls. 99/105. Intimado a apresentar os documentos referentes ao lançamento contábil na conta 1.1.06.01.0013, na data de 27/04/2006, no valor de R$ 28.000,00, apresentou os documentos de fls. 100/105, que nada mais são do que cópias de notas fiscais de vendas de prestação de serviços da empresa PLANEGE tendo como beneficiário dos serviços e das notas fiscais a empresa AR AGROPECUÁRIA SA, CNPJ 06.003.109/0001-69 que nada mais é que a sociedade resultante do ACORDO DE ACIONISTAS antes citado cujo contrato se encontra às fls. 49/58. Assim consolida-se que os valores levados a débito na conta da empresa coligada mutuária foram utilizados na realização de serviços conforme previsão contratual. Ou seja, a empresa fiscalizada adianta recursos para a sociedade da qual é sócia para a realização dos investimentos necessários a consecução dos objetivos sociais daquela. Posteriormente, à medida do início da obtenção das receitas de vendas estes valores vão sendo recuperados, o que se caracteriza efetivamente como operação de mútuo. O mesmo raciocínio vale para os documentos intitulados como DOC 7 e DOC 8, fls. 106/120. Esclarecendo que retiramos grande parte dos documentos que compunham os DOC 6, DOC 7 e DOC 8 por terem exatamente o mesmo comportamento probante.

Quanto ao argumento de que os valores contabilizados nas contas contábeis n° 1.1.06.01.0016 e 1.2.04.01.0011, ver item 4 da resposta de fls. 46/48, dizem respeito a transferência de recursos entre contas de mesma titularidade, evidenciando apenas imprecisão no histórico dos lançamentos, não encontra respaldo nos assentamentos contábeis, eis que elas têm o mesmo comportamento das demais contas citadas acima. O mesmo não acontece com os valores contabilizados na conta contábil 1.1.06.01.0006, ver item 3 da mesma resposta, na qual esta fiscalização constatou que os mesmos valores lançados a débito são creditados no mesmo dia, evidenciando apenas um controle contábil de transferência de recursos de mesma titularidade.

Foram também apurados o IOF das contas contábeis abaixo assinaladas nas quais o contribuinte concorda que são efetivamente de mútuos:

- ✓ 1.1.11.01.0004 - Empréstimos a Terceiros;
- ✓ 1.1.11.01.0005 - Empréstimos a Acionistas (pessoas físicas);
- ✓ 1.1.11.01.0006 - Empréstimo Agropecuária Vanguarda

OBS.: Grupo de Contas 1.1.11 pertencem ao ativo circulante sub grupo Outros Empréstimos para 2006 e 2007 e Empréstimos a Parceiros em 2008.

Os demonstrativos de cálculo e apuração do IOF estão representados da seguinte forma-. Exemplo para a conta contábil 1.1.06.01.0002 (Adiant. SPE Campinas) que se converteu na conta 1.2.04.01.0002 (FGR - SPE Campinas) a partir de 2008. Existem duas planilhas apurando o IOF devido para estas contas, fls. 288/301. Primeiro apurou-se o IOF devido pelo somatório dos saldos devedores diários à alíquota de 0,0041% de 2006 a 2008 pela planilha de fls. 288/299. Na segunda planilha de fls. 300/301 apurou se o IOF devido à alíquota adicional de 0,38% incidente somente sobre o valor da operação a partir de janeiro de 2008, nos termos do parágrafo 15 do art. 7° do Dec. 6306/2007 incluído pelo Dec. 6339/2008. Estes valores apurados nestas duas planilhas foram transferidos para as planilhas de fls. 460/462, as quais resumem os valores de IOF devidos por conta contábil/período de apuração, os quais foram trazidos a este auto de infração como imposto devido. Os valores utilizados na apuração

do IOF foram extraídos dos lançamentos contábeis registrados nas respectivas contas contábeis, conforme folhas extraídas do Livro Razão e juntadas às fls. 159/287.

Todas as planilhas citadas na presente descrição de fatos, são parte integrantes do auto de infração.

Cientificado do auto de infração, pessoalmente, em 07/01/2011 (fls. 468), o contribuinte, protocolizou impugnação, tempestivamente em 01/02/2011, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 496 à 512, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

O impugnante em sua defesa alegou os seguintes pontos:

- ✓ Muito embora a Impugnante não figure na relação juridico-tributária na qualidade de contribuinte do imposto, o lançamento ora atacado fora efetuado índevidamente em seu nome, o que o torna nulo de plano;

- ✓ Por ter sido constituído o crédito tributário em nome do responsável legal, se lhe infligindo multa acessória, o cancelamento daquele impõe a extinção desta, posto que, como é cediço, o destino dado ao principal inexoravelmente alcança o acessório, pois este não tem existência própria;

- ✓ No caso vertente, conforme ficou comprovado, grande parte dos valores computados na base de cálculo do imposto decorre de transferência entre contas bancárias da mesma titularidade;

- ✓ Ocorre que o agente fiscal não fez as verificações necessárias, pois mesmo tendo a Impugnante demonstrado e comprovado com extratos bancários grafados com o mesmo CNPJ. que os valores saíram de uma conta bancaria para outra da mesma titularidade, resolveu cobrar o imposto sobre simples movimentação interna de recursos;

- ✓ À vista das provas mencionadas a Impugnante reafirma que não assiste razão ao fiscal quando vagamente afirma não se tratar de transferências entre contas. Ora. se os extratos bancários estão a demonstrar tais fatos, outra conclusão não se pode chegar senão a de que houve apenas transferência interna entre contas e como tal. não ocorre a subsunção do fato á hipótese de incidência prevista no RIOF;

- ✓ Inicialmente, por ser mais abrangente, será demonstrado que as demais transferências de recursos destinadas ao emprego nos empreendimentos imobiliários não decorreram de empréstimo de numerários sob a forma de mútuo. É que. pela atividade da Impugnante. várias são as formatações dos negócios realizados para a consecução do seu objeto social;

- ✓ Dentre os quais, destaca-se a formação de parcerias para implantação de empreendimentos imobiliários voltados para os condomínios horizontais Nesse tipo de parceria, um terceiro é o detentor do terreno e a Impugnante a responsável pelo aporte dos recursos financeiros para implantação do empreendimento (arruamento. rede de esgoto,

muros e demais infra-estruturas), conforme consta da Cláusula Segunda do Contrato acostado aos autos;

- ✓ Ao que demonstra a obrigação assumida contratualmente, conforme se encontra bem explicitada às folhas 46/48, nenhuma relação tem com mutuo na acepção do conceito legal, posto que este tem por natureza suprir terceiros temporariamente sem nenhuma outra finalidade que não seja a obtenção de juros, quando oneroso ou mera gentileza, quando gratuito;

- ✓ No caso dos autos é diferente. O fornecimento dos recursos decorreu da obrigação da Impugnante de contribuir financeiramente para implantação do empreendimento. Como não foi possível determinar o montante exato paia conclusão do empreendimento, a liberação dos recursos se deu paulatinamente sob a forma de adiantamentos;

- ✓ **O Acordo de Acionistas da *empresa* A.R. Agropecuária S/A.** em sua **Cláusula Primeira,** dispõe que a Impugnante **e** os demais acionistas tem como **propósito especifico único** a implantação, a construção de infra-estrutura básica e comercialização de loteamento fechado (folha 51). Já a **Cláusula Segunda** do mesmo acordo **trata** de **INVESTIMENTO** a cargo da Impugnante (folha 53);

- ✓ Eis portanto, senhores julgadores, que o fornecimento de recursos para a realização das obrigações assumidas por meio do referido contrato em nada se assemelha ao empréstimo puro e simples de recursos. São aportes de financeiros programados, indispensáveis para realização dos resultados almejados na atividade principal que é o empreendimento imobiliário;

- ✓ No presente caso, ao contrário das conclusões fiscais, o fornecimento dos numerários destinaram-se á implantação do empreendimento imobiliário, em cumprimento das obrigações listadas nos parágrafos segundo e terceiro da Cláusula Segunda do Acordo de Acionistas (folha 54);

- ✓ É importante ainda frisar que a operação de crédito prevista no art. 13 da Lei n° 9.779 de 1999. somente se aplica quando forem disponibilizados recursos em dinheiro, tal como dispõe o art. 7° da IN RFB 907/99. abaixo transcrito, situação diferente do que se verificou in casu, pois os lançamentos contáveis submetidos à glosa fiscal referem a contabilização de despesas pagas em razão das sobreditas obrigações;

- ✓ Outro ponto que merece atenção diz respeito à metodologia adotada pela fiscalização para determinar o imposto. Ao que consta de folhas 460 adotou-se como base de cálculo para aplicação da alíquota, a somatória de saldos diários;

- ✓ Ocorre que. de acordo com o que dispõe a Instrução Normativa RFB n°. 907/2009, em se tratando de entrega de recursos predeterminados, a base de cálculo é o valor disponibilizado, limitando-se a alíquota 1,5%. se o período de permanência do recurso for igual ou superior a 365 dias;

- ✓ Corno é sabido, a Receita Federal do Brasil, após a lavratura do auto de infração, exige, além do principal, dos juros sobre este e da muita de ofício, a atualização monetária dessa mesma multa com base na taxa SELIC.

- ✓ Tal cobrança, dignos julgadores, não pode prevalecer, eis que inexiste previsão legal para o mister, consoante a simples leitura do § 3°. do art. 61. da Lei n° 9.430/96;

- ✓ Resta claro, portanto, que a incidência dos juros moratóríos se dá apenas com relação ao principal, e não à multa, vez que o *caput* do referido art. 61. quando se refere a "débito", restringe-se apenas ao valor dos tributos e contribuições;

- DO PEDIDO

Ante todo o exposto, requer seja recebida e conhecida a presente Impugnação, de sorte que, alfim, pelas razões alinhavadas em linhas passadas, seja julgado nulo o auto de infração ora guerreado, ou, se não, improcedente o crédito tributário nele veiculado, ainda que em parte.

Caso, porém, seja mantido o lançamento, ou parte dele, que seja afastada a incidência dos juros SELIC sobre a multa de ofício, haja vista a inexistência de previsão legal para tal.

Em 29 de janeiro de 2015, através do Acórdão n° **12-72.472**, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento Rio de Janeiro (RJ), por unanimidade de votos, não deu provimento à Impugnação e manteve sem reparos o crédito tributário de IOF no valor de R$ 581.881,51 nos termos do voto. Ao valor mantido deverá ser acrescida a multa de ofício de 75% e os juros de mora e até a data de sua efetiva extinção.

Entendeu a Turma que:

- ✓ O art. 9° da lei n° 10.426/2002, mencionado pela autuada, estabelece imposição de multa às fontes pagadoras que não retiverem ou recolherem impostos ou contribuições. São aplicáveis aos casos em que o contribuinte aufere proventos sujeitos à tributação, pois, conforme o dispositivo preceitua, a responsável pela retenção e recolhimentos é uma fonte pagadora, não havendo que se confundir com entidade emprestadora ou mutuante. Logo, não procedem as arguições de nulidade por erro de sujeição passiva na autuação;

- ✓ Os lançamentos demonstram de forma inequívoca que há empréstimos da FGR, inclusive relacionando os respectivos cheques

que foram emitidos. Nada indica que se trata de transferências entre contas correntes de mesma titularidade;

- ✓ No auto de infração a descrição dos fatos menciona que a impugnante participa no quadro de acionistas da A R. AGROPECUÁRIA S/A com 50,1%, e se compromete a suportar as despesas necessárias à realização do investimento, que no contrato são tratados como adiantamentos a serem repostos à medida em que o empreendimento começar a gerar as receitas de vendas das unidades. Também é mencionado que na própria cláusula terceira do referido acordo a letra "A" está explicada como sendo ADIANTAMENTO = EMPRÉSTIMO. É esclarecido que este contrato refere-se à conta contábil 1.1.06.01.0013 cujos saldos foram transferidos para as contas 1.2.04.01.0005 e 1.2.04.01.0009 a partir de 2008;

- ✓ Mesmo entendimento foi dado ao contrato denominado "ACORDO DE ACIONISTAS DA FGR EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A, fls 60/67 referente à conta contábil 1.1.06.01.0012, que a partir de 2008 foi convertida na conta 1.2.04.01.0008;

- ✓ A impugnante neste contrato se obriga a arcar com todas as despesas necessárias à implementação do empreendimento e tais desembolsos comporão os custos do empreendimento (cláusula segunda). (No contrato consta FGR CONSTRUTORA S/A, antiga razão social da impugnante FGR URBANISMO S/A);

- ✓ Com relação a argumentação de que a operação de crédito prevista no art. 13 da Lei n° 9 779. de 1999. somente se aplica quando forem disponibilizados recursos em dinheiro, tal como dispõe o art. 7o da IN RFB 907/99., e que os lançamentos contábeis submetidos à glosa fiscal se referem à contabilização de despesas pagas em razão das obrigações assumidas, esclareça-se que, sendo um direito creditório contra outra pessoa jurídica contabilizado no ativo, enquadra-se na hipótese do Inciso VII, §1° do artigo 3° do RIOF;

- ✓ A partir da Medida Provisória n° 2.176-79/2001, não há mais margem para dúvidas. Multa de ofício, seja ela isolada ou a que acompanha o tributo lançado é, sem dúvida, um débito para com a Fazenda Nacional e desde 01/01/1997 é passível de sofrer a incidência dos juros.

A impugnante foi cientificada da Decisão da Delegacia Regional de Julgamento, em 13/02/2015, via Aviso de Recebimento, às folhas 568 do processo digital.

Em 05/03/2015 (folhas 584), a empresa autuada apresentou RECURSO VOLUNTÁRIO de folhas 570 a 582.

Foi alegado que:

- Do erro na identificação do sujeito passivo.

- ✓ Neste particular, alegou a Recorrente, em sede de impugnação, que seria parte ilegítima para figurar no auto de infração, vez que que, no seu entender, o lançamento deveria ter sido efetuado em desfavor do contribuinte de fato (mutuário) e não contra o mutuante (responsável);

- ✓ A DRJ/RJ1, no entanto, decidiu por não acatar os argumentos expendidos pelo Recorrente, pois, no seu entender, a lei, no caso do IOF incidente sobre operações de crédito, transferiu a responsabilidade pela retenção e o recolhimento do imposto para àquele que concede o mútuo, e não para quem o toma;

- ✓ Com efeito, de acordo com o art. 4° do Decreto n° 6.306/2007, o contribuinte do IOF são as pessoas físicas ou jurídicas tomadoras do crédito;

- ✓ O art. 5° do referido diploma legal, por sua vez, elege como responsável pela cobrança e pelo recolhimento do imposto, dentre outros, a pessoa jurídica que conceder o crédito, nas operações correspondentes a mútuo de recursos financeiros;

- ✓ Assim, no caso dos autos, como foi a Requerente, enquanto mutuante, que transferiu os créditos para as empresas coligadas, seria ela, portanto, a responsável tributária, que na definição do CTN (art. 120, inciso II), é aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, tem sua obrigação decorrente de disposição expressa em lei;

- ✓ Resumindo, o responsável, quando muito, está sujeito apenas e tão-somente ao lançamento de eventual penalidade, desde que expressamente prevista em lei.

- Da improcedência do crédito tributário.

- ✓ Razão, não assiste à autoridade julgadora de primeira instância, uma vez que restou demonstrado que a operação realizada pela Recorrente não se subsume ao conceito de mútuo, do gênero empréstimo, regulado pelo Código Civil brasileiro como empréstimo de coisas fungíveis;

- ✓ De fato, nesse tipo de - contrato, segundo estabelece mencionado Código, o mutuário é obrigado restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, quantidade e qualidade (art. 586);

- ✓ A par do contido nesse dispositivo, extrai-se que na relação contratual figura mutuante e mutuário como pessoas distintas e autônomas. Caso ocorra confusão entre este e aquele, isto é, uma mesma pessoa reúna ao mesmo tempo as condições de credor e devedor, não há que se falar relação obrigacional (contrato de mútuo);

- ✓ No caso vertente, conforme ficou comprovado, grande parte dos valores computados na base de cálculo do imposto decorre de transferência entre contas bancárias da mesma titularidade;

- ✓ Ocorre que o agente fiscal não fez as verificações necessárias (aprofundamento da ação fiscal), pois, mesmo tendo a Recorrente demonstrado e comprovado, com extratos bancários grafados com o mesmo CNPJ, que os valores saíram de uma conta bancária para outra de mesma titularidade, resolveu cobrar o imposto sobre simples movimentação interna de recursos;

- ✓ À vista das provas mencionadas, a Recorrente reafirma que não assiste razão à fiscalização quando vagamente afirma não se tratar de transferências entre contas. Ora, se os extratos bancários estão a demonstrar tais fatos, outra conclusão não se pode chegar senão a de que houve apenas transferência interna entre contas e, como tal, não ocorre a subsunção do fato à hipótese de incidência prevista no RIOF;

- ✓ Quanto aos demais recursos, dois pontos merecem atenção para o correto julgamento do feito, quais sejam: a submissão da operação ao conceito de mútuo e a forma de determinação da base de cálculo do imposto;

- ✓ Destaca-se a formação de parcerias para implantação de empreendimentos imobiliários voltados para os condomínios horizontais. Nesse tipo de parceria, um terceiro é o detentor do terreno e a Recorrente a responsável pelo aporte dos recursos financeiros para implantação do empreendimento (arruamento, rede de esgoto, muros e demais infraestruturas), conforme consta da Cláusula Segunda do Contrato acostado à fl. 53 dos autos;

- ✓ Ao que demonstra a obrigação assumida contratualmente, conforme se encontra bem explicitada às fls. 46/48, nenhuma relação tem com mútuo na acepção do conceito legal, posto que este tem por natureza suprir terceiros temporariamente sem nenhuma outra finalidade que não seja a obtenção de juros, quando oneroso, ou mera gentileza, quando gratuito;

- ✓ No caso dos autos é diferente, uma vez que o fornecimento dos recursos decorreu da obrigação da Recorrente de contribuir financeiramente para implantação do empreendimento. Como não foi possível determinar o montante exato para conclusão do empreendimento, a liberação dos recursos se deu paulatinamente sob a forma de adiantamentos;

- ✓ Quanto à motivação utilizada pelo fiscal a despeito do possível retorno dos recursos previsto no contrato à Recorrente, isso decorre da natureza da sociedade SPE - Sociedade de Propósito Específico (Cláusula Quinta, pg. 57), posto que, nesse tipo de sociedade, sua existência é efêmera, a duração é limitada à conclusão do empreendimento;

- ✓ Portanto, é natural que, na medida em que vai ocorrendo o encerramento do ciclo operacional, os. recursos aportados retornem para os seus provedores. É a restituição do capital aportado;

- ✓ Resta claro, portanto, senhores julgadores, que o fornecimento de recursos para a realização das obrigações assumidas por meio do referido contrato em nada se assemelha ao empréstimo puro e simples de recursos. Ao contrário, são aportes de financeiros programados, indispensáveis para realização dos resultados almejados na atividade principal que é o empreendimento imobiliário;

- ✓ No presente caso, ao oposto das conclusões fiscais, o fornecimento dos numerários destinaram-se à implantação do empreendimento imobiliário, em cumprimento das obrigações listadas nos parágrafos segundo e terceiro da Cláusula Segunda do Acordo de Acionistas (folha 54);

- ✓ É importante ainda frisar que a operação de crédito prevista no art. 13 da Lei n° 9.779/1999, somente se aplica quando forem disponibilizados recursos em dinheiro;

- ✓ Cumpre registrar, por oportuno, que esse E. Conselho Administrativo Fiscal, por meio da Ia Turma Ordinária, da Ia Câmara, da 3a Seção de Julgamento, já decidiu no sentido de que incide IOF nas transferências, amparadas por contrato de conta corrente, entre pessoas jurídicas do mesmo grupo (Acórdão n° 3101-001.094);

- ✓ O acórdão acima transcrito aplica-se como luva ao caso presente, vez que aqui, consoante demonstrado alhures, as operações envolvem empresas integrantes de um mesmo grupo econômico, já que a Recorrente, como explicitado no auto de infração, possuía 50,1% das ações da empresa A. R. Agropecuária S/A;

- ✓ A fiscalização adotou, como base de cálculo para aplicação da alíquota, a somatória de saldos diários;

- ✓ A sistemática adotada pela Recorrente amolda- se ao que dispõe o §3°, do Artigo 7º, da Instrução Normativa RFB n° 907/2009, pois, mesmo não tendo sido mencionado o valor exato, encontra-se delineados-o tipo de gasto a demandar os recursos para pagamento;

- ✓ Portanto, ainda que a operação pudesse ser enquadrada como mútuo, a forma de determinação da base de cálculo estaria incorreta, o que implica na nulidade do lançamento.

- Da não incidência dos juros SELIC sobre a multa de ofício.

- ✓ Entendeu a DRJ/RJ1, com relação a este particular, que a multa de ofício é um débito para com a Fazenda Nacional e, em assim sendo, cabível seria a incidência sobre ela dos juros SELIC;

- ✓ Tal entendimento, contudo, não deve prevalecer, eis que inexiste previsão legal para a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício;

- ✓ Assim, não restam dúvidas, pois, de que sobre o valor da multa de ofício, de caráter punitivo, não pode incidir juros de mora, razão pela qual os mesmos devem ser afastados.

- DOS PEDIDOS

Ante todo o exposto, requer inicialmente seja recebido e conhecido o presente recurso, por ser próprio e tempestivo.

Após, por qualquer das razões expendidas alhures, requer seja julgado nulo o auto de infração, ou, se não, improcedente o crédito tributário nele veiculado.

Caso, porém, seja mantido o lançamento ou parte dele, que seja afastada a incidência dos juros SELIC sobre a multa de ofício, haja vista a inexistência de previsão legal para tal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância em 13 de fevereiro de 2015, quando, então, iniciou-se a contagem do prazo de 30 (trinta) dias para apresentação do presente recurso voluntário - apresentando a recorrente recurso voluntário tempestivo, em 05 de março de 2015.

O recurso é tempestivo.

Da controvérsia.

São pontos controversos:

- ✓ Do erro na identificação do sujeito passivo;
- ✓ Da improcedência do crédito tributário;
- ✓ Da não incidência dos juros SELIC sobre a multa de ofício.

- Do erro na identificação do sujeito passivo.

O artigo 66 do CTN deu competência ao legislador ordinário para eleger uma das partes envolvidas na operação tributada.

> Art. 66. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

Nos limites da autorização constitucional e do fixado no CTN, a Lei n° 9.779, de 1999, em seu art. 13, *caput,* estabeleceu, de forma expressa, que os mútuos de recursos financeiros realizados entre pessoas jurídicas, como no presente caso, sujeitam-se à incidência do IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos

praticadas pelas instituições financeiras. Tal disposição não distinguiu, de modo algum, o fato de tratarem-se de empresas do mesmo grupo.

> Art. 13. As operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física sujeitam-se à incidência do IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras.

Dos claros termos da norma acima transcrita decorre que o imposto incide não só nas operações de crédito intermediadas por instituição financeira, como também nas operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros realizadas entre quaisquer pessoas jurídicas, ou entre pessoa jurídica e pessoa física, sendo também irrelevante que as operações realizadas tenham se dado entre empresas do mesmo grupo econômico, pois o dispositivo legal retromencionado, em nenhum momento, assim distinguiu, bastando que referidas operações se caracterizem como mútuo, observando-se para tanto, a definição contida no abaixo transcrito art. 586 do Código Civil de 2002 (Lei n° 10.406, de 2002), o qual que manteve a redação do art. 1256 do Código Civil anterior (Lei 3.071, de 1916):

> **Art. 586**. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

No mesmo sentido, as disposições abaixo transcritas dos artigos 2°, I, "c" e art. 3°, § 3°, I e III do Regulamento do IOF (Decreto n° 6.306, de 2007), já presentes nos arts. 2°, I, "c" e art. 3°, § 4°, I, III do Regulamento que o antecedeu (Decreto n° 4.494, de 2002):

> **"Art. 2**° O IOF incide sobre:
>
> I - operações de crédito realizadas:
>
> a) por instituições financeiras (Lei n° 5.143, de 20 de outubro de 1966, art. 1°);
>
> (...)
>
> c) entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física (Lei n° 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 13);
>
> (...)
>
> **"Art. 3°** O fato gerador do IOF é a entrega do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado (Lei n° 5.172, de 1966, art. 63, inciso I).
>
> (...)
>
> § 3° A expressão "operações de crédito" compreende as operações de:
>
> I - empréstimo sob qualquer modalidade, inclusive abertura de crédito e desconto de títulos (Decreto-Lei n° 1.783, de 18 de abril de 1980, art. 1°, inciso I);
>
> (...)

III - **mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física** (Lei n° 9.779, de 1999, art. 13).(destaquei)

DOS RESPONSÁVEIS

Art. 5° São responsáveis pela cobrança do IOF e pelo seu recolhimento ao Tesouro Nacional:

I - as instituições financeiras que efetuarem operações de crédito (Decreto-Lei n° 1.783, de 1980, art. 3°, inciso I);

II - as empresas de factoring adquirentes do direito creditório, nas hipóteses da alínea "b" do inciso I do art. 2° (Lei n° 9.532, de 1997, art. 58, § 1°);

III - **a pessoa jurídica <u>que conceder o crédito, nas operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros</u>** (Lei n° 9.779, de 1999, art. 13, § 2°)."

(Grifo e negrito nossos).

É alegado nos itens 2.1.4 a 2.1.8 do Recurso Voluntário:

Com efeito, de acordo com o art. 4° do Decreto n° 6.306/2007, o contribuinte do IOF são as pessoas físicas ou jurídicas tomadoras do crédito.

O art. 5° do referido diploma legal, por sua vez, elege como responsável pela cobrança e pelo recolhimento do imposto, dentre outros, a pessoa jurídica que conceder o crédito, nas operações correspondentes a mútuo de recursos financeiros.

Assim, no caso dos autos, como foi a Requerente, enquanto mutuante, que transferiu os créditos para as empresas coligadas, seria ela, portanto, a responsável tributária, que na definição do CTN (art. 120, inciso II), é aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, tem sua obrigação decorrente de disposição expressa em lei.

Da leitura do contido nos dispositivos mencionados em linhas pretéritas, é de se concluir, pois, que quem efetivamente suporta o ônus tributário é o contribuinte, ou seja, a pessoa física ou jurídica tomadora do crédito.

Diante disso, deixando o responsável de reter o tributo quando da concessão do crédito, estaria ele sujeito apenas à eventual penalidade por descumprimento de obrigação decorrente de lei, mas não ao cumprimento da obrigação principal, que deve ser suportada única e exclusivamente pelo contribuinte de fato, eis que o dever legal de pagar tributo é próprio dele.

A conclusão esposada pela Recorrente não poderia ser mais desconexa com o próprio mandamento legal. Como disposto no inciso III, do artigo 5º, do Regimento do IOF, é responsável pelo IOF **a pessoa jurídica <u>que conceder o crédito, nas operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros</u>**.

Uma vez que a responsabilidade tributária por substituição foi expressamente atribuída por força de lei, a ação fiscal elegeu adequadamente a empresa FGR para integrar o polo passivo da relação jurídico tributária.

- Da improcedência do crédito tributário.

É alegado nos itens 2.2.12 a 2.2.14 do Recurso Voluntário:

> *No caso dos autos é diferente, uma vez que o fornecimento dos recursos decorreu da obrigação da Recorrente de contribuir financeiramente para implantação do empreendimento. Como não foi possível determinar o montante exato para conclusão do empreendimento, a liberação dos recursos se deu paulatinamente sob a forma de adiantamentos. '*
>
> *Quanto à motivação utilizada pelo fiscal a despeito do possível retorno dos recursos previsto no contrato à Recorrente, isso decorre da natureza da sociedade SPE - Sociedade de Propósito Específico (Cláusula Quinta, pg. 57), posto que, nesse tipo de sociedade, sua existência é efêmera, a duração é limitada à conclusão do empreendimento.*
>
> *Portanto, é natural que, na medida em que vai ocorrendo o encerramento do ciclo operacional, os. recursos aportados retornem para os seus provedores. É a restituição do capital aportado.*

É extraído do Auto de Infração, o seguinte ftagmento, às folhas 473 do processo digital, que espelha o cerne da ação fiscal:

> *Mesmo entendimento pode ser extraído do contrato denominado "ACORDO DE ACIONISTAS DA FGR EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A", fls. 60/67, que se refere à conta contábil n° 1.1.06.01.0012 que a partir de 2008 passou para 1.2.04.01.0008.*
>
> *Em resposta ao Termo de Constatação/lntimação Fiscal n° 0002, fls. 98, o contribuinte apresentou o que chama de DOC 6, fls. 99/105. Intimado a apresentar os documentos referentes ao lançamento contábil na conta 1.1.06.01.0013, na data de 27/04/2006, no valor de R$ 28.000,00, apresentou os documentos de fls. 100/105, que nada mais são do que cópias de notas fiscais de vendas de prestação de serviços da empresa PLANEGE tendo como beneficiário dos serviços e das notas fiscais a empresa AR AGROPECUÁRIA SA, CNPJ 06.003.109/0001-69 que nada mais é que a sociedade resultante do ACORDO DE ACIONISTAS antes citado cujo contrato se encontra às fls. 49/58. Assim consolida-se que os valores levados a débito na conta da empresa coligada mutuária foram utilizados na realização de serviços conforme previsão contratual. **Ou seja, a empresa fiscalizada adianta recursos para a sociedade da qual é sócia para a realização dos investimentos necessários a consecução dos objetivos Sociais daquela**. Posteriormente, à medida do início da obtenção das receitas de vendas estes valores vão sendo recuperados, o que se caracteriza efetivamente como operação de mútuo. O mesmo raciocínio vale para os documentos intitulados como DOC 7 e DOC 8, fls. 106/120. Esclarecendo que retiramos*

> *grande parte dos documentos que compunham os DOC 6, DOC 7 e DOC 8 por terem exatamente o mesmo comportamento probante.*

O fragmento transcrito deve ser confrontado com o artigo 3o do Regulamento IOF:

> **"Art. 3°** O fato gerador do IOF é a entrega do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado (Lei n° 5.172, de 1966, art. 63, inciso I).
>
> (...)
>
> § 3° A expressão "operações de crédito" compreende as operações de:
>
> (...)
>
> III - **mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física** (Lei n° 9.779, de 1999, art. 13).(destaquei)

E também deve ser confrontado com a definição de mútuo transcrita no artigo 586 do Código Civil de 2002:

> **Art. 586**. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.
>
> **CONTRATO DE MÚTUO**
>
> O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis.
>
> Coisas fungíveis é a característica de bens que podem ser substituídos por outro da mesma espécie, qualidade ou quantidade (exemplo: dinheiro, mercadorias).
>
> PARTES
>
> Mutuante é a parte que empresta.
>
> Mutuário é a parte que recebe o empréstimo.
>
> OBRIGAÇÕES DO MUTUÁRIO
>
> O mutuário é obrigado a **restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade**.

Este empréstimo transfere o domínio da coisa emprestada ao mutuário, por cuja conta correm todos os riscos dela desde a tradição (entrega).

O mútuo, seja ele oneroso ou não, implica necessariamente na restituição da coisa fungível, sendo essa a sua essência.

Em outros termos, a obrigação – e principal característica - do contrato de mútuo é o compromisso de restituir o empréstimo. Não parece ser esse o fulcro da relação jurídica delineada pela ação fiscal.

Consoante o Auto de Infração, entendimento condensado no fragmento a pouco transcrito, **a empresa fiscalizada adianta recursos para a sociedade da qual é sócia para a realização dos investimentos necessários a consecução dos objetivos Sociais daquela.**

A busca do lucro, via de regra, implica necessariamente em alocação de recursos de capital e/ou recursos humanos. A alocação de capital de uma associada entre outra não pode ser interpretada como um contrato de mútuo, pois possui essência de outra espécie.

Se ambas as empresas **são sócias**, informação trazida pela própria fiscalização, pode-se adequar a afirmação citada para "objetivos sociais conjuntos".

O segundo tópico da impugnação é dedicado à demonstração da alocação de recursos por parte da empresa FGR para a consecução desses "objetivos sociais conjuntos".

De modo absolutamente genérico, pelo fato da empresa FGR se tratar de uma Sociedade Anônima, pode-se afirmar, a grosso modo, que o seu objetivo **é o <u>lucro</u>**, tal qual sua associada.

No Recurso Voluntário, nos pontos 2.2.15 a 2.217, é alegado que:

> *O Acordo de Acionistas da empresa A.R. Agropecuária S/A, em sua Cláusula Primeira, dispõe que a Recorrente e os demais acionistas tem como propósito específico único a implantação, a construção de infraestrutura básica e comercialização de loteamento fechado (folha 51). Já a Cláusula Segunda do mesmo acordo trata de INVESTIMENTO a cargo da Recorrente (folha 53).*
>
> *Resta claro, portanto, senhores julgadores, que o fornecimento de recursos para a realização das obrigações assumidas por meio do referido contrato em nada se assemelha ao empréstimo puro e simples de recursos. Ao contrário,* ***são aportes de financeiros programados, indispensáveis para realização dos resultados almejados na atividade principal que é <u>o empreendimento imobiliário</u>****.*
>
> *No presente caso, ao oposto das conclusões fiscais, o fornecimento dos numerários destinaram-se à implantação do empreendimento imobiliário, em cumprimento das obrigações listadas nos parágrafos segundo e terceiro da Cláusula Segunda do Acordo de Acionistas (folha 54).*
>
> *(Grifo e negrito nossos)*

Do Acórdão de Impugnação, que manteve o lançamento em sua íntegra, reitera-se a seguinte fundamentação, já acima citada:

> *No auto de infração a descrição dos fatos menciona que a impugnante participa no quadro de acionistas da A R. AGROPECUÁRIA S/A com 50,1%, e se compromete a suportar as despesas necessárias à realização do investimento, que no contrato são tratados como adiantamentos a serem repostos à*

> *medida em que o empreendimento começar a gerar as receitas de vendas das unidades. Também é mencionado que na própria cláusula terceira do referido acordo a letra "A" está explicada como sendo ADIANTAMENTO = EMPRÉSTIMO. É esclarecido que este contrato refere-se à conta contábil 1.1.06.01.0013 cujos saldos foram transferidos para as contas 1.2.04.01.0005 e 1.2.04.01.0009 a partir de 2008;*
>
> *Mesmo entendimento foi dado ao contrato denominado "ACORDO DE ACIONISTAS DA FGR EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A, fls 60/67 referente à conta contábil 1.1.06.01.0012, que a partir de 2008 foi convertida na conta 1.2.04.01.0008;*
>
> *A impugnante neste contrato se obriga a arcar com todas as despesas necessárias à implementação do empreendimento e tais desembolsos comporão os custos do empreendimento (cláusula segunda). (No contrato consta FGR CONSTRUTORA S/A, antiga razão social da impugnante FGR URBANISMO S/A).*

Nos fragmentos transcritos, fica expressa a forma como ocorre a busca pela consecução dos "objetivos sociais conjuntos": **via empreendimento imobiliário** e de que modo a empresa FGR contraiu obrigações para com seus associados nesse sentido.

Todo empreendimento empresarial está sujeito a risco. A busca pelo lucro é a contrapartida da tomada de risco. Recursos são alocados e gerenciados com a finalidade de se obter receitas / lucro. A distribuição de receitas / lucro entre associados, caso houver, **não pode ser tomada como compromisso restituição de coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade**.

Portanto, pelos fatos aduzidos pela fiscalização e confrontados na impugnação e no Recurso Voluntário, **não resta caracterizada a existência de contrato de mútuo, mas sim um empreendimento assumido entre empresas associadas, via aporte de recursos, na busca de seus objetivos comuns.**

- Da possibilidade de Cobrança de Juros Moratórios sobre a Multa de Ofício

Quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, analisa-se, inicialmente, a possibilidade de incidência de juros de mora sobre multas.

O artigo 161 do CTN dispõe:

> *Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*
>
> *§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*
>
> *§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.*

O crédito tributário decorre da obrigação principal e possui a mesma natureza desta, conforme disposto no art. 139 do Código. Esta, por sua vez, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (artigos 113, §1º e 139 do CTN).

Depreende-se, assim, que o crédito tributário mencionado no artigo 161 do CTN abrange os tributos e as penalidades pecuniárias, sujeitando-se à incidência dos juros de mora.

A respeito, cita-se o Recurso Especial 1.129.990 - PR (2009/0054316-2), julgado em 01/09/2009, de relatoria do Ministro Castro Meira:

> *EMENTA*
>
> *TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.*
>
> *1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.*
>
> *2. Recurso especial provido.*

Infere-se, de fato, que a multa de ofício é constituída na lavratura do auto de infração e vence no prazo de trinta dias para a apresentação da impugnação ao lançamento. Após este prazo, considera-se devida e, portanto, sujeita a juros de mora, não fazendo sentido algum permanecer seu montante imutável ao longo do tempo até que se ultime sua extinção.

Assim, o artigo 161, §1º do CTN, determina que se a lei não dispuser de modo diverso, os juros serão calculados à taxa de um por cento ao mês. Destarte, ultrapassada a questão da pertinência da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, resta verificar se a taxa Selic, aqui em discussão, deve ser utilizada como os juros de mora a que se refere o artigo 161.

Sobre a legitimidade da Selic como juros moratórios, descabem maiores considerações, conforme decidido no REsp 879.844/MG, julgado em 11/11/2009 (recursos repetitivos), e no RE 582.461/SP, submetido à repercussão geral, julgado em 18/05/2011, e de acordo com o enunciado da Súmula CARF nº 4:

> *"A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais."*

Cabe frisar que no julgamento dos recursos especial e extraordinário, acima referidos, a discussão girou em torno da isonomia entre a aplicação da Selic na repetição de indébito como na atualização dos débitos:

> *"Forçoso esclarecer que os debates nesta Corte gravitaram em torno da aplicação da taxa SELIC em sede de repetição de indébito. Nada obstante, impõe-se,* mutatis mutandis, *a incidência da referida taxa nos cálculos dos débitos que os contribuintes tenham para com as Fazendas Municipal, Estadual e Federal.*
>
> *Aliás, raciocínio diverso importaria tratamento anti-isonômico, porquanto a Fazenda restaria obrigada a reembolsar os*

contribuintes por esta taxa SELIC, ao passo que, no desembolso, os cidadãos exonerar-se-iam desse critério, gerando desequilíbrio nas receitas fazendárias."(REsp 879.844/MG)

Assim, sob este aspecto abordado nos julgamentos dos recursos especial e extraordinário, é legítima a incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício após seu vencimento, pois que eventual indébito referente à multa paga a maior que a devida, necessariamente seria corrigido pela referida taxa.

Por outro lado, diversos diplomas legais trataram da Selic como juros de mora incidentes sobre os débitos para com a Fazenda Nacional. Assim, citam-se:

Lei n° 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

Art. 84 – Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1° de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I – juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

.....

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. ***(Incluído pela Lei nº 10.522, de 2002)*** *(grifei)*

Art. 91. O parcelamento dos débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, autorizado pelo art. 11 do Decreto-Lei nº 352, de 17 de junho de 1968*, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 623, de 11 de junho de 1969, pelo inciso II, do art. 10 do Decreto-Lei nº 2.049, de 01 de agosto de 1983, e pelo inciso II, do art. 11 do Decreto-Lei nº 2.052, de 03 de agosto de 1983, com as modificações que lhes foram introduzidas, poderá ser autorizado em até trinta prestações mensais.*

Parágrafo único. O débito que for objeto de parcelamento, nos termos deste artigo, será consolidado na data da concessão e terá o seguinte tratamento:

a) se autorizado em até quinze prestações:

a.1) o montante apurado na consolidação será dividido pelo número de prestações concedidas;

a.2) o valor de cada parcela mensal, por ocasião do pagamento, será acrescido de juros equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna, calculados a partir da data do deferimento até o mês anterior ao do pagamento, e de um por cento relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado; (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

b) se autorizado em mais de quinze prestações mensais:

b.1) o montante apurado na consolidação será acrescido de

encargo adicional, correspondente ao número de meses que exceder a quinze, calculado à razão de dois por cento ao mês, e dividido pelo número de prestações concedidas;
b.2) sobre o valor de cada prestação incidirão, ainda, os juros de que trata a alínea a.2 deste artigo.(Revogado pela Lei nº 10.522, de 19.7.2002)

Lei nº 9.065, de 1995:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. Produção de efeito (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

...

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1° de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1° A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2° O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3° Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3° do art. 5°, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

.....

Lei n° 10.522, de 19 de julho de 2002:

Art. 17. Fica acrescentado o seguinte parágrafo ao art. 84 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

"Art. 84. .....

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional." (NR) *(grifei)*

...

Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1° de janeiro de 1997*. (grifei)*

§ 1° A partir de 1° de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2° Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3° Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – UFIR, instituída pelo art. 1° da Lei n° 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1° de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento. (g.n) *(grifei)*

Destaca-se que o artigo 30 da Lei nº 10.522/2002, expressamente prevê a incidência dos juros de mora à taxa Selic, a partir de1º/01/1997, relativamente aos débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional referidos no artigo 29, cujos fatos geradores tivessem ocorridos até 31/12/1994. Já a mesma lei acrescentou ao artigo 84 da Lei nº 8.981/95, o §8º, a disposição de que aos demais créditos da Fazenda Nacional, aplicam-se as disposições do artigo 84, o que determina a aplicação dos juros de mora aos tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorressem a partir de 1º/01/1995.

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa

da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional." (NR)

A Lei nº 10.522/2002, é conversão da MP nº 2.176-79/2001, fruto da reedição de sucessivas medidas provisórias, desde a original de nº 1.110, de 30 de agosto de 1995. A inclusão do §8º no artigo 84 da Lei nº 8.981/95, pela MP nº 1.110/95, bem como a inclusão dos artigos 29 e 30 pela MP nº 1.542/96 (nove dias antes da publicação da Lei nº 9.430/96) estabeleceram, expressamente, a incidência da taxa Selic sobre quaisquer débitos da Fazenda Nacional (até 1994 pelo artigo 30 e após 1º/01/1995, pelo §8º do artigo 84).

Constata-se que, por sua vez, a Lei nº 9.430/96, ao prever a aplicação da Selic em seus artigos 43 e 61 convalidou o que já estava sendo previsto pela MP nº 1.542/96 (atual Lei nº 10.522/2002).

Conclui-se, portanto, que é legítima a incidência da taxa de juros Selic sobre a multa de ofício vinculada ao tributo.

Diante de tudo que foi exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso do Contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud.