



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

Processo n° 10120.722726/2012-36
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 3402-002.987 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de março de 2016
Matéria IOF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COTRIL AGROPECUÁRIA LTDA

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

Ano-calendário: 2008

IOF. OPERAÇÕES COMERCIAIS ENTRE PESSOA JURÍDICA E PESSOAS FÍSICAS. EMPRESA NÃO FINANCEIRA. NÃO INCIDÊNCIA. A Lei 9.779, em seu art. 13, definiu como fato gerador do IOF a em que figure como fornecedora do crédito pessoa jurídica não financeira, mas desde que essa operação corresponda a mútuo de recursos financeiros. Assim, o simples adiantamento de recursos a parte relacionada, como pagamento por bem ou serviço a ser entregue futuramente, não se encontra na hipótese de incidência do IOF.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Sustentou pela recorrente o advogado Paulo Adriano Elias Magalhães, OAB/GO 18.758.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Brasília/DF, que julgou procedente a impugnação apresentada pelo contribuinte sobre a cobrança de Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativa a Títulos ou Valores Mobiliários (“IOF”), consubstanciada no auto de infração em questão (relativo ao ano de 2008, lavrado em 20/03/2012 e com ciência ocorrida em 23/03/2012), no importe de R\$ 14.717.081,70, compreendendo principal, juros de mora e multa qualificada no percentual de 150%.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, com riqueza de detalhes, colaciono os principais trechos do acórdão recorrido *in verbis*:

*(...)Integra o referido auto de infração o **Termo de Verificação Fiscal** de fls. 878/896, que relata os procedimentos adotados pela fiscalização e a constatação de infrações à legislação do imposto de renda e das diversas contribuições sociais.*

*De acordo com a autoridade fiscal, a pessoa jurídica fiscalizada **emprestou dinheiro a seus sócios Domingos Ferreira de Ávila Júnior, CPF nº 303.130.31134, e Henrique Pereira de Ávila, CPF nº 198.417.10110, efetuando os lançamentos contábeis nas contas de passivo nº 22401.00001 e 22401.00002, as quais permaneceram com saldo devedor durante todo o ano de 2008.***

*Segundo o agente fiscal, **apesar de serem contabilizadas no passivo, tais contas nunca deixaram de apresentar saldo devedor; portanto representam empréstimos concedidos aos sócios.***

Informa ainda o autuante:

*“(...) Exigida documentação comprobatória dos créditos com pessoas ligadas no valor de R\$ 43.227.459,70 item 5 do termo de início, o contribuinte apresentou a Exposição de motivo 05, informando **tratar-se de adiantamentos e reembolsos entre a empresa e pessoas ligadas.** Tendo em vista que a concessão de empréstimo ou adiantamento se sujeita à incidência do IOF imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros ou relativo a títulos ou valores imobiliários, apresentamos no Anexo I o Demonstrativo de Apuração do IOF.*

Por se tratar de empréstimos sem definição de prazo e de valor, a base de cálculo do IOF é o saldo devedor diário, inclusive nos dias não úteis, apurado mensalmente; a base de cálculo do adicional de IOF é o acréscimo diário do saldo devedor, também apurado mensalmente. A base de cálculo e alíquota tem por fundamentação legal: a) IOF Decreto nº 6.306/2007, art. 7º, inciso I, alínea 2, com redação dada pelo Decreto nº 6.339/2008; b) adicional de IOF – Decreto nº 6.306/2007, art. 7º, § 15, incluído pelo Decreto nº 6.339, de 2008.”

Conclui a autoridade fiscal:

“Apesar da imposição legal, o contribuinte deixou de apurar e recolher o IOF, durante todo o ano-calendário 2008. A omissão reiterada exterioriza o dolo, de modo que lavramos a representação fiscal para fins penais protocolizada sob nº 10120.722788/201248, bem como aplicamos a multa qualificada de 150% sobre o imposto lançado.”

*Cientificado dos autos de infração em 23/03/2012, o sujeito passivo apresentou em 24/04/2012 a extensa peça de **impugnação** de fls. 918/940, de onde se extraem, em síntese, as seguintes razões de defesa:*

*1. **O que a autoridade lançadora diz ser empréstimos, configura, na verdade, venda antecipada de gado bovino ou promessa de sua entrega futura, ou seja, operação comercial, para cuja efetivação os Senhores Domingos e Henrique emitiram Cédulas de Produto Rural (CPR).***

*2. Tais vendas não se caracterizam como operações de crédito, mas sim operações comerciais e, portanto, **sobre elas não incide o IOF.***

3. Os Senhores Domingos e Henrique exercem profissionalmente a atividade pecuária em regime intensivo, promovendo, inclusive, o confinamento de bois na entressafra, e dela extraem a quase totalidade de sua renda.

4. Os Senhores Domingos e Henrique incrementaram expressivamente a sua atividade pecuária no ano-calendário de 2007 e, principalmente, no de 2008.

*5. No ano de 2003, os Senhores Domingos e Henrique constituíram a **COTRIL ALIMENTOS LTDA**, cuja constituição não visou senão a agregar mais valor ao agronegócio, no qual já se inseria a atividade pecuária explorada por eles.*

*6. No ano de 2007, visando a **incrementação do seu agronegócio com vistas ao fechamento do ciclo de recria e engorda de gado bovino**, os Senhores Domingos e Henrique, necessitando de aporte de capital, buscaram investidores no mercado.*

*7. Após detalhar a constituição de empresas no âmbito das negociações entre os investidores, informa que ficou avençado que a **CONFAL PARTICIPAÇÕES S/A** passaria a deter parte do capital social da **COTRIL ALIMENTOS LTDA**, e que em 15/06/2007 foi **celebrado Contrato de Investimento da COTRIL ALIMENTOS LTDA entre os Senhores Domingos, Henrique, Thiago e Diego; a COTRIL AGROPECUÁRIA LTDA, ora impugnante; e a CONFAL PARTICIPAÇÕES S/A.***

*8. Formou-se, então, um grande círculo virtuoso no agronegócio do Estado de Goiás, pois, agora com mais aporte de capital, a impugnante **COTRIL AGROPECUÁRIA LTDA** e seus sócios Senhores Domingos e Henrique fecharam o ciclo de recria e engorda de gado bovino até a atividade de industrialização, comércio, importação e exportação de carnes verdes, frigorificadas, congeladas e conservadas e de seus*

derivados e subprodutos de origem animal, a ser realizada pela COTRIL ALIMENTOS S/A.

9. *A partir de então, o planejamento era manter em estoque permanente nas propriedades rurais exploradas pela impugnante e pelos seus mencionados sócios aproximadamente 1.000.000 (um milhão) de cabeças de gado bovino em regime de recria e de engorda destinado ao abate.*

10. *Ademais, com as negociações entabuladas e finalizadas com sociedades devidamente autorizadas pela CVM para administrar fundos de investimentos, gerir carteiras de títulos e valores mobiliários, abriram-se oportunidades para a impugnante e os referidos sócios buscarem recursos no mercado destinados a mais investimentos e custeio de sua atividade pecuária.*

11. *Para tanto, a partir de 2007 e durante o ano-calendário de 2008, os Senhores Domingos e Henrique passaram a vender antecipadamente gado bovino à impugnante ou prometeram a sua entrega futura, operações essas representadas por CPR de expressivos valores. A defendente, por sua vez, com lastro nessas CPR, emitiu Certificados de Direitos Creditórios do Agronegócio (CDCA), cujos beneficiários eram fundos de investimentos.*

12. *Esclarece que a data de emissão das CPR pelos Senhores Domingos e Henrique coincide com a de emissão dos CDCA pela impugnante.*

13. *Explica que, quando da emissão das CPR, a impugnante efetuava os seguintes lançamentos contábeis, nos respectivos valores:*

a) a débito da conta gráfica contábil "11222.000003 Cédula de Produtor Rural CPR", subgrupo "Títulos a Receber", grupo "Ativo Circulante Direitos Realizáveis a Curto Prazo"; e

b) a crédito da conta gráfica contábil "21901.000003 Domingos P. de Avila Jr. C. P. R." e "21901.00004 Henrique Pereira de Ávila C. P. R.", conforme o caso, ambas do subgrupo "Contas Correntes Diversas", grupo "Passivo Circulante Outros Débitos.

14. *Esclarece que, emitidas as CPR, a impugnante então emitia, na mesma data, os CDCA para captar os recursos financeiros junto aos investidores.*

(...)

16. *Esclarece que não repassava, de uma vez só, a integralidade dos recursos financeiros aos Senhores Domingos e Henrique na data da emissão das CPR, tampouco na data da emissão dos CDCA, nem na data do recebimento dos respectivos valores dos investidores.*

17. *Informa que os recursos financeiros, após depositados pelos investidores em conta bancária da impugnante, eram repassados em parcelas aos Senhores Domingos e Henrique, na medida de sua necessidade, razão pela qual não se encontrarão lançamentos de valores, considerados isoladamente, a débito das contas gráficas contábeis n^{os} 22401.00001 e 22401.00002 **que correspondam exatamente aos valores das CPR.***

18. Informa, por fim, que nenhum recurso financeiro foi repassado pela impugnante aos Senhores Domingos e Henrique que não tenha sido registrado na contabilidade da defendente a débito das contas gráficas contábeis n.ºs 22401.00001 e 22401.00002 e a crédito de contas representativas de disponibilidades financeiras.

19. Ad argumentandum tantum, sustenta que, ainda que se considere tratar o caso de empréstimos concedidos pela defendente aos seus sócios, a alíquota do IOF deveria ser reduzida a zero, nos termos do art. 8º, inciso IV, do Decreto nº 6.306/2007, com a redação em vigor à época da autuação.

20. Também em homenagem ao princípio da eventualidade, protesta pelo afastamento da aplicação da multa qualificada de 150%.

21. Sustenta que, em momento algum, a autoridade fiscal lançadora logrou demonstrar conduta dolosa da defendente, pois o caso revelaria, quando muito, mero erro de interpretação e aplicação das normas tributárias referentes ao IOF por parte da impugnante.

22. Ademais, todas as informações com base nas quais o agente fiscal realizou o lançamento foram extraídas dos livros Diário e Razão da impugnante, prontamente apresentados àquela autoridade sempre que solicitados. Cita jurisprudência dos antigos 1º e 2º Conselhos de Contribuintes que confirmariam a improcedência da qualificação da multa de ofício no presente caso.

Sobreveio então o Acórdão 0349.298, da 2ª Turma da DRJ/BSB, dando provimento à impugnação do contribuinte, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

OPERAÇÕES DE CRÉDITO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DO IOF.

Não configuram empréstimos da pessoa jurídica autuada a seus sócios, os lançamentos contábeis em contas de passivo que apresentaram saldo devedor durante todo o ano fiscalizado, uma vez comprovado que tais lançamentos se inserem no contexto de venda antecipada de gado bovino ou promessa de sua entrega futura, ou seja, operação comercial, não sujeita à incidência de IOF, para cuja efetivação os sócios emitiram Cédulas de Produto Rural (CPR).

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Após sua chegada ao CARF para a apreciação do recurso de ofício, o processo foi baixado em diligência, em 21/08/2013 (fls. 3.978/3.983), para que a autoridade lançadora tomasse as providências citadas abaixo (em negrito), às quais já atrelo em seguida as respectivas respostas (em itálico) apresentadas pela repartição fiscal de origem (fls.4.242/4.245):¹

“1. Intimar a empresa a:

- 1. apresentar as Cédulas de Produto Rural ainda não juntadas aos autos, devidamente inscritas no Cartório de Registro de Imóveis do domicílio do emitente, nos termos do artigo 12 da Lei nº 8.929/1994 (o registro será**

necessário, inclusive, para aquelas que já foram juntadas aos autos), suficientes e necessárias para comprovar todos os valores que alega serem referentes à venda antecipada de gado bovino ou de promessa de sua entrega futura junto aos seus sócios, para o período fiscalizado;

- *UNIVERSO DE CPRS*

Todas as CPRs emitidas durante 2008 foram juntadas entre folhas 1.320 e 3.806, conforme resposta do contribuinte (fl. 4022).

- *AVERBAÇÃO NO REGISTRO DE IMÓVEIS*

(...)

A planilha de fls. 4202 e 4203 indica a fl. de cada CPR, onde consta a averbação no cartório de registro de imóveis. Deixou de ser comprovada a averbação das CPRs nº 019/2008, 031/2008 e 013/2008. Apesar da falta de comprovação, nesta diligência considerei válidas as 3 CPRs, em face do conjunto probatório: contabilização das CPRs, apresentação das CPRs à fiscalização, suporte à emissão de CDCAs e sua negociação com instituições financeiras, bem como o recebimento dos recursos financiados.

1.2. elaborar e apresentar planilha confrontando os valores lançados no auto de infração com todas as Cédulas de Produto Rural que dariam guarida para os pagamentos/repasses efetuados aos seus sócios Domingos Ferreira de Ávila Júnior e Henrique Pereira de Ávila, para o período fiscalizado. Para tanto informar, para cada “fato gerador” e valor apurado apontado pela fiscalização (vide e-folhas 900 e 901), o número da Cédula de Produto Rural, valor recebido, data de emissão e do recebimento do valor, bem como os dados bancários da transferência/pagamento dos recursos (datas, valores, contascorrentes envolvidas, agências e nome dos bancos);

- *CONFRONTO CPR X EMPRÉSTIMO AOS SÓCIOS (...)*

O contribuinte apresentou, entre fls. 4048 e 4084, planilha onde procurou demonstrar, para cada CPR, os pagamentos realizados aos sócios. Quando ausente valor nas colunas “Agência” e “Conta” na “Conta de Destino (Mutuário)”, explicou a recorrida que a pessoa jurídica mutuante pagou contas pessoais dos sócios diretamente aos fornecedores de insumos destinados à criação e engorda de gado, contabilizando os desembolsos em empréstimos aos sócios, de maneira que o recurso não transitou pela conta do sócio.

Perguntado à recorrida o motivo pelo qual a somatória dos desembolsos atribuídos a determinada CPR superou o valor da CPR atribuída, revelou-nos a recorrida que os documentos contábeis não tinham elementos para atribuir o desembolso a determinada CPR.

À vista dos elementos fornecidos com a impugnação e coletados durante a presente diligência, passo a adotar critério próprio para apurar o IOF remanescente.

2. Com base nas Cédulas de Produto Rural e demais documentos apresentados (juntados aos autos e apresentados quando da diligência) e na planilha referida no item 1.2 acima, a fiscalização deverá elaborar Relatório Fiscal conclusivo sobre os fatos apurados

na diligência, inclusive manifestando-se sobre a existência de outras informações e/ou observações julgadas pertinentes para esclarecer os fatos.”

- EMPRÉSTIMO COBERTO POR CPR (...)

Enquanto a CPR está em poder da empresa e da instituição financeira, as contas nº 21901.00003 e 21901.00004 se mantêm credoras em determinado nível. Acima deste teto, o empréstimo ao sócio não está acobertado por CPR. No momento em que todas as CPRs forem devolvidas aos sócios, as contas nº 21901.00003 e 21901.00004 devem ser zeradas, posto que a empresa não possui dívida de título (CPR) com os sócios.

Demonstrado que o quantum emprestado aos sócios supera o valor da CPR emitida, o mútuo se restringe a configurar adiantamento para entrega futura de gado, na exata medida do valor da CPR entregue à empresa. Acima deste limite, o pagamento de despesas dos sócios se torna mútuo não acobertado por CPR.

Dentro dessa linha de raciocínio, extraímos das folhas nº 1263 até 1269 do razão em formato txt (e-fls. 4204 a 4217), os saldos diários da conta nº 21901.00003 e a confrontamos com os saldos diários da conta nº 22401.00001, bem como confrontamos os saldos diários das contas nº 21901.00004 e 22401.00002. A partir do excesso de mútuo em relação ao valor das CPRs, passamos a demonstrar a apuração do IOF e seu adicional (e-fls. 4218 até 4241).

O contribuinte apresentou manifestação sobre o resultado de diligência (fls.4.258/4.334), argumentando, em síntese, que:

- i. a autoridade revisora do lançamento errou na realização da diligência, efetuando uma majoração indevida da base de cálculo do IOF. Aponta que a própria autoridade revisora concorda com tudo que havia sido informado e comprovado pela Recorrente em sua impugnação, conjuntamente com os demais documentos apresentados por requerimento do CARF, mas chega a diferença de conta gráfica que pretende cobrar. Passa então a trazer argumentação sobre a forma de contabilização e a natureza dos valores que circularam atrelando a Recorrente aos seus sócios, além de erros no trabalho da fiscalização ao elaborar suas planilhas, concluindo então ser incabível considerar o débito informado na planilha intitulada “Demonstrativo de Empréstimo Não-Lastreado em CPR e IOF Remanescente” caracterizam empréstimos passíveis de gerar o dever de recolhimento de IOF.
- ii. Ainda sobre o lançamento complementar, apresenta questões preliminares
 - a. Incorre em inovação no lançamento original, uma vez que os valores considerados na diligência fiscal, extraídos das Contra Gráficas 21901.0003 – Domingos P de Avila Jr – C.P.R e 21901.00004 – Henrique Pereira Avila – C. P.R., não faziam parte do lançamento original (fls 989 – 908);
 - b. Encontra-se decaído o direito da fazenda efetuá-lo, uma vez que o fato gerador do IOF é diário, sendo o mais recente datado de 31/12/2008. Assim, lançamento complementar, efetuado em 08/06/2014 já não encontrava-se mais dentro do prazo de 5 anos, contados na forma do artigo 173, inciso I do CTN;

- c. Ainda que se entendesse pela natureza de empréstimo das operações, nenhum IOF poderia ser cobrado, tendo em vista que o artigo 8º, inciso IV do Decreto 6.306/2007 reduziu a zero a alíquota do imposto para operações de crédito rural, destinadas a investimento, custeio e comercialização.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

O lançamento tributário apreciado pela DRJ de Brasília, cujo acórdão traz a este C. Conselho a necessidade de apreciação de recurso de ofício em nome da Fazenda Nacional, deve de fato ser cancelado, como foi feito pelo acórdão recorrido.

Isto porque o mérito resguarda o direito do contribuinte, que praticou operações comerciais (venda antecipada de gado bovino ou promessa de sua entrega futura) que foram indevidamente qualificadas pela Autoridade lançadora como operações de crédito (empréstimos/mútuo), quando da análise da sua contabilidade, culminando na lavratura do auto de infração guerreado pela Recorrida.

O direito da Recorrida foi ampla e cabalmente demonstrado na impugnação, a qual apresentou explicação minuciosa sobre i) a evolução societária pela qual a empresa passou; ii) a forma pela qual operações entre os Sócios Henrique e Domingos se davam com a empresa Recorrida; iii) como a contabilidade, em especial as contas do livro razão da Recorrida, espelhava com fidedignidade o ciclo comercial efetuado, através de títulos de crédito e participação de fundo de investimento, para o financiamento/fomento da atividade empresarial (pecuária).

Peço licença para utilizar as palavras do Relatório de Diligência Fiscal, que sintetizou claramente as operações em questão:

Focalizando as contas de passivo nº 21901.00003 e 21901.00004, estas representam a obrigação da empresa para com os sócios em decorrência da entrega da CPR. O título emitido pelo sócio dá suporte à emissão de CDCA, a qual vem a ser entregue às instituições financeiras, em troca de adiantamento de recursos monetários. A empresa paga as despesas de produção dos sócios – criação e engorda de gado – e contabiliza a débito nas contas nº 22401.00001 e 22401.00002. Os sócios entregam o gado à empresa, que o revende aos frigoríficos. Parte do resultado da revenda é entregue à instituição financeira, para quitação da CDCA e sua devolução à autuada. Esta devolve a CPR ao sócio e lança a débito nas contas nº 21901.00003 e 21901.00004, de maneira a encerrar o ciclo.

Cumprindo seu ônus probatório (a prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária, nos termos do artigo 333 do Código de Processo Civil), a Recorrida juntou diversos documentos à sua peça de impugnação, quais sejam:

- i. todas as Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF do exercício de 2007 a 2009) dos Sócios que comprovam a relação comercial alegada, em especial que os lançamentos nas contas n.º 22401.00001 e 22401.00002 são absolutamente compatíveis com as receitas da sua atividade pecuária auferida no ano de 2008;
- ii. as alterações do contrato social da Recorrida;
- iii. Ata da Assembleia de transformação da empresa em sociedade por ações (S.A); bem como Ata de Assembleia geral de constituição da Confal Participações S.A e respectivos estatuto social;
- iv. Contrato de investimento entre a Cotril Alimentos Ltda e seus Sócios (dentro outros, estipulada a Parceria Agrícola entre as partes, para engorda, regime de confinamento intensivo e abate de bovinos);
- v. Acordo de acionista da Cotril alimentos S.A. celebrado entre os Srs. Domingos Henrique, Thiago e Confal Partipações S.A;
- vi. CPR's (Cédula de produto rural) emitidas pelos Senhores Domingos e Henrique e respectivas CDCA's (Certificado de direito creditório do agronegócio), cujos termos do item 1.1.1. expressamente vinculam o direito creditório da primeira (representativo da promessa de entrega de produto agrícola boa gordo) à segunda.

Outrossim, as certidões com os respectivos registros em cartório foram trazidos aos autos em função da diligência demandada por este Conselho, bem como há nos autos a cópia das contas do livro razão (fls 766 e seguintes) que interessam à autuação fiscal em tela.

Os documentos citados são indiscutivelmente hábeis para provar as alegações da Recorrida, acima citadas, como bem constatou a decisão da DRJ.²

Assim, não há dúvidas de que os débitos das contas gráficas contábeis n. 22401.00001 e n.22401.00002 correspondem a operações comerciais (venda para entrega futura de cabeças de gado bovino), entre pessoas físicas e jurídica relacionadas, não se sujeitando, portanto, à incidência do IOF, imposto federal que incide sobre operações de crédito correspondentes à mútuo (artigo 13 da Lei n. 9.779/1999 e artigos 2º e 3º do Decreto n. 6.306/2007). Não há empréstimo, uma vez que o valor confiado aos sócios configura pagamento por uma mercadoria/serviço, que será futuramente entregue à pessoa jurídica, não havendo, portanto, posterior restituição do dinheiro em espécie, requisito para configuração do mútuo (artigo 586 do Código Civil).³

² "A uma porque os valores envolvidos nos aludidos lançamentos contábeis nas contas de passivo n.º 22401.00001 e 22401.00002 são absolutamente compatíveis com as receitas da atividade pecuária auferidas pelos Senhores Domingos e Henrique no ano de 2008. (...) A duas porque os documentos anexados por amostragem pela suplicante confirmam que, durante o ano-calendário de 2008, os Senhores Domingos e Henrique passaram a vender antecipadamente gado bovino à impugnante ou prometeram a sua entrega futura, operações essas representadas por CPR de expressivos valores. A defendente, por sua vez, com lastro nessas CPR, emitiu Certificados de Direitos Creditórios do Agronegócio (CDCA), cujos beneficiários eram fundos de investimentos (...) A três porque o Fisco não apontou quaisquer inconsistências nos diversos lançamentos contábeis promovidos pela autuada no contexto dessas operações, e muito menos cogitou de prática de atos simulados, limitando-se a concluir, equivocadamente, que os lançamentos contábeis nas contas de passivo n.º 22401.00001 e 22401.00002 configuravam empréstimos, por apresentarem saldo devedor durante todo o ano de 2008."

³ 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.

Destaco que foi exatamente esta a *ratio* firmada pelo CARF no Acórdão n. 340200.472. Lá julgou-se inexistir mútuo em contrato de conta-corrente puro (em que havia adiantamento de recursos a fornecedor de serviços regularmente contratado, a ser quitado por meio da execução de serviço). O mesmo se diga em relação ao Acórdão n. 01-05.472, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que analisou contrato cujos saldos eram compostos por valores de cobrança de duplicadas sacadas pela empresa, decorrentes da prestação de serviços comuns às empresas ligadas.

Vale destacar trecho do voto do Conselheiro Relator Julio Cesar Alves Ramos, quando do julgamento do Processo 10746.001486/2003-94 (Recurso nº 237.710 Voluntário, Acórdão nº 3402-00.472), cuja lógica aplica-se claramente ao presente caso:

*Por isso, ainda que se possa entender que a operação consistente nos **adiantamentos** é diversa da contratação das obras, e assim também penso, o máximo que se pode considerá-la é modalidade de financiamento pelo contratante. Como bem se sabe, distingue-se tal modalidade daquela prevista na Lei nº 9.779 pelo fato de estar vinculada à elaboração de um bem ou realização de serviço, por meio da qual o adiantamento é pago.*

Já o mútuo, como citado no recurso, é modalidade diversa de crédito e tem expressa definição no Código Civil (art. 586). Nela a obrigação do mutuário é devolver, em quantidade determinada, coisa da mesma espécie e qualidade que lhe fora entregue pelo mutuante. A modalidade mais comum, por óbvio, é o mútuo de dinheiro, em que dinheiro, portanto, tem de ser devolvido. (grifei)

Por essas razões, entendo ser incólume o acórdão recorrido quando afastou a incidência do IOF no presente caso, vale dizer, sobre o quanto as contas de passivo nº 21901.00001 e 22401.00002 (pagamento da venda para entrega futura aos sócios), são compatíveis aos lançamentos nas contas 21901.00003 e 21901.00004, pois não está configurada operação de crédito apta a ensejar tal tributação, como amplamente comprovado nestes autos.

Finalmente, pela comparação entre os fundamentos da autuação e os fundamentos utilizados para a cobrança de IOF e seu adicional pela autoridade fiscal quando da apresentação do relatório de diligência, constata-se existir inequívoca alteração dos fundamentos de fato do lançamento tributário, implicando em agravamento da exigência inicialmente discutida nestes autos.

Com efeito, tanto o TVF (fls 882) quanto o auto de infração (fls 898) são expressos e pontuais sobre o objeto de lançamento de ofício do IOF: “a pessoa jurídica fiscalizada emprestou dinheiro a seus sócios Domingos Ferreira Ávila Júnior, CPF n. 303.130.311-34, e Henrique Pereira de Ávila, CPF n. 198.417.101-10, efetuando os lançamentos tributários contábeis nas contas de passivo n. 22401.00001 e 22401.00002, as quais permaneceram com saldo devedor durante todo o ano de 2008.”

A seu turno, a Autoridade Fiscal responsável pela diligência (Fls 4242 e seguintes), diante de todo o contexto apresentado e devidamente comprovado pelo Contribuinte - culminando na conclusão da DRJ de que os valores contabilizados nas contas de passivo n. 22401.00001 e 22401.00002 são adiantamento de venda de gado aos seus sócios, na medida em que estão abarcados pelas CPRs -, passou a adotar nova metodologia para o lançamento fiscal, qual seja, extração dos “saldos diários da conta nº 21901.00003 e a confrontamos com os saldos diários da conta nº 22401.00001, bem como confrontamos os saldos diários das

contas nº 21901.00004 e 22401.00002. A partir do excesso de mútuo em relação ao valor das CPRs, passamos a demonstrar a apuração do IOF e seu adicional (e-fls. 4218 até 4241).” Isto porque, lembre-se as contas de passivo nº 21901.00003 e 21901.00004, representam a obrigação da empresa para com os sócios em decorrência da entrega da CPR, e, à medida que os valores de tais contas foram diferentes dos lançamentos nas contas nº 21901.00001 e 22401.00002, a Fiscalização entendeu que o “excesso” caracteriza “empréstimo”, a ser tributado pelo IOF.

Em síntese, a autuação que se limitava à autuação global das contas de passivo n. 22401.00001 e 22401.00002 como base do IOF (empréstimo de Recorrida aos sócios), quando da lavratura do auto de infração, passou a abarcar novo argumento pela fiscalização, qual seja, a relação destas contas com as contas de passivo nº 21901.00003 e 21901.00004, no que excedentes.

Fica patente, assim, a modificação pelas alterações nos pressupostos de fato do trabalho fiscal. Não por outra razão que a petição do contribuinte de fls 4258 (resposta ao relatório de diligência) traz toda uma nova argumentação de defesa, inclusive sobre preliminar de decadência e erros de apuração de base de cálculo, que não existiam anteriormente.

Tal situação não pode prosperar, uma vez que trata-se de verdadeira tentativa de salvar o lançamento tributário claramente improcedente, sem motivo jurídico e fático para tanto.

CONCLUSÃO

Por tudo quanto exposto, voto pela improcedência do recurso de ofício, mantendo o cancelamento da exigência formalizada no auto de infração objeto de recurso fazendário.

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora