



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

Processo nº 10166.730981/2014-98
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3301-004.075 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2017
Matéria Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF
Recorrentes Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda.
Fazenda Nacional

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE IMPOSTO PELA PORTARIA MF Nº 63/2017. SÚMULA Nº 103 DO CARF. A Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, dispõe que a decisão de primeira instância administrativa se encontra sujeita à confirmação pelo CARF quando exonerar o contribuinte do pagamento de valor superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais). Tal limite de alçada deve ser analisado na data do julgamento em segunda instância administrativa, nos termos da Súmula CARF nº 103.

Recurso de ofício não conhecido.

IOF. OPERAÇÕES DE CRÉDITO. COLIGADAS. O art. 13 da Lei nº 9.779/99, amparado no art. 63, I e art. 66 do CTN, prescreve a incidência do IOF sobre as operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, conforme as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras. Não há óbice na tributação pelo IOF dos mútuos entre as pessoas jurídicas não financeiras, sendo de nenhum valor a afirmação de que o mútuo celebrado entre empresas coligadas/inter-relacionadas é para fins apenas empresariais e, portanto, sem caráter especulativo.

Recurso Voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer o recurso de ofício, em razão de o valor exonerado encontrar-se abaixo do limite de

alçada vigente, e negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

José Henrique Mauri - Presidente.

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros José Henrique Mauri (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Marcos Roberto da Silva e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Trata-se de auto de infração constituído para a cobrança de IOF decorrente de operações de mútuo 'de conta corrente', acrescido de multa de ofício qualificada (150%) e juros de mora, totalizando o crédito tributário de R\$ 8.116.978,10.

A Recorrente foi intimada a esclarecer as seguintes contas extraídas de sua escrituração, bem como apresentar contratos de mútuo celebrados e registrados em seu ativo/passivo, informar os dados da contraparte, a modalidade das operações de crédito, calendário e espécie de amortizações e taxas de juros pactuadas:

Código Conta	Conta	Saldo em 31/12/2011	D/C
Ativo			
1381	EMPRESTIMOS - EMPRESAS COLIGADAS	R\$ 36.065.096,27	D
1421	Multimed Distrib. de Medicamentos Ltda	R\$ 1.321.342,37	D
2270	Expresssa Dist. de Medicamentos Ltda -CE	R\$ 14.659.802,83	D
5009000879	Special Pharmus Com Med e Prod de Higiene Ltda	R\$ 1.573.227,93	D
2592	Mult Express Medicamentos Especializados Ltd- BA	R\$ 76.453,51	D
2650	Expressa Dist. de Medicamentos Ltda - DF	R\$ 1.994.945,45	D
3015	Empresas Ligadas	R\$ 4.159.769,61	D
5006000036	Patrimonial RB	R\$ 12.279.554,57	D
Passivo			
5010001310	PASSIVOS COM PARTES RELACIONADAS	R\$ 1.191.163,23	C
	Distribuidora de Medicamentos Expressa Ltda	R\$ 1.604.536,85	C
2587	Expressa Dist. de Medicamentos Ltda - CE	R\$ -	-
5005000137	Patrimonial RB Ltda.	R\$ 411.815,23	D
5011000355	Special Pharmus Com. Med. e Prod. de Higiene Ltda.	R\$ 1.558,39	D

Entendeu a fiscalização que houve a ocorrência do fato gerador do IOF nas operações com base em contrato de mútuo firmado entre empresas inter-relacionadas, tais operações de crédito foram registradas como empréstimos na contabilidade da Recorrente, conforme se extraiu do SPED e dos livros contábeis. Diante disso, foram apuradas de ofício as quantias de IOF devidas.

Foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária, atribuindo a responsabilidade sobre os créditos tributários de IOF à pessoa física de Matheus Ribeiro Lima Braga.

A motivação do lançamento está descrita no Relatório Fiscal (e-fls. 2212-2222), do qual se extrai os seguintes trechos:

I.I INFRAÇÃO 001: FALTA DE RECOLHIMENTO DE IOF SOBRE AS OPERAÇÕES DE CRÉDITO REALIZADAS À EMPRESA "EXPRESSA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.", CNPJ 05.598.984/0001-78.

O fiscalizado registrou, em seus livros contábeis, a concessão de mútuos à empresa "Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda.", CNPJ 05.598.984/0001-78, junto a conta contábil devedora "2270 - Expressa Dist. de Medicamentos Ltda -CE" (registro razão às fls. 131 a 455), sob a conta sintética "1381 - Empréstimos - Pessoas Coligadas".

Da mesma forma, escriturou junto a rubrica contábil de passivo "2587 – Expressa Dist. de Medicamentos Ltda -CE", fls. 456 a 1.026, ter recebido empréstimos de recursos financeiros dessa mesma pessoa jurídica.

Segundo o contribuinte, os montantes escriturados nas duas contas analíticas referiam-se a empréstimos não amparados pela celebração de contratos formais; mas concedidos à medida da necessidade do mutuário por recursos financeiros, sem a prévia definição de principal, prazo ou ainda calendário de amortizações, fls. 95 e 96; 101 e 102; e 106 a 111.

Eram empréstimos estruturados em regime de conta-corrente. Ou seja, realizados de maneira contínua e aleatória, à medida da necessidade e disponibilidade do mutuário e mutuante.

De início, apurou-se a consolidação diária dos saldos contábeis dos mútuos concedidos, junto ao Anexo "I.A" desse relatório, fls 2.105 a 2.118. Para isto, dos saldos devedores da conta contábil de ativo "2270 - Expressa Dist. de Medicamentos Ltda -CE", foram subtraídos os montantes credores da conta de passivo "2587 - Expressa Dist. De Medicamentos Ltda -CE", vez que ambas rubricas se referiam a empréstimos financeiros trocados entre as mesmas pessoas jurídicas, estruturados em regime de conta-corrente, perfazendo um conjunto único de mútuos dessa espécie.

Na sequência, de posse dos valores calculados acima, foram apurados, ao "Anexo I.B", fl. 2.119, os créditos tributários de IOF incidentes sobre tais operações.

I.II INFRAÇÃO 002: FALTA DE RECOLHIMENTO DE IOF SOBRE AS OPERAÇÕES DE CRÉDITO REGISTRADAS SOB A CONTA CONTÁBIL "5006000036 - PATRIMONIAL RB".

Da mesma forma disposta na infração anterior, o fiscalizado registrou, em seus livros contábeis, a concessão de mútuos à empresa Patrimonial RB S.A, CNPJ 07.054.452/0001- 03, junto a conta contábil de ativo " 5006000036 - Patrimonial RB" (registro razão às fls. 1.027 a 1.079), sob a conta sintética "1381 - Empréstimos - Pessoas Coligadas".

Em conduta semelhante, escriturou junto a rubrica contábil de passivo "5005000137 - Patrimonial RB Ltda.", fls. 1.080 a 1.176, ter recebido empréstimos de recursos financeiros dessa mesma pessoa jurídica.

De igual forma, informou que os montantes escriturados nas duas contas referiam-se a empréstimos não amparados pela celebração de contratos formais; mas concedidos à medida da necessidade do mutuário por recursos financeiros, sem a prévia definição de principal, prazo ou ainda calendário de amortizações; e estruturados em regime de conta corrente, fls. 95 e 96; 101 e 102; e 106 a 111.

I.III INFRAÇÃO 003: FALTA DE RECOLHIMENTO DE IOF SOBRE AS OPERAÇÕES DE CRÉDITO REGISTRADAS SOB A CONTA "5009000879 - SPECIAL PHARMUS COM MED E PROD DE HIGIENE LTDA".

Da mesma forma, escriturou valores de concessão de mútuos na conta contábil de ativo " 5009000879 - Special Pharmus Com Med e Prod de Higiene Ltda", fls. 1.177 a 1.494; assim como recursos de empréstimos tomados da mesma sociedade junto à conta de passivo "5011000355 - Special Pharmus Com. Med. e Prod. de Higiene Ltda", fls 1.495 a 1.496. Aqui observe-se que tal conta de passivo, apenas existiu durante os anos de 2011 e 2012. Nos demais anos, apresentou saldos iniciais e finais sem valores e não sofreu movimentações.

Informou também o fiscalizado que os montantes referiam-se a empréstimos estruturados sob o regime de conta-corrente, fls. 95 e 96; 101 e 102; e 106 a 111.

I.IV INFRAÇÃO 004: FALTA DE RECOLHIMENTO DE IOF SOBRE AS OPERAÇÕES DE CRÉDITO REGISTRADAS SOB A CONTA "1421 - MULTIMED DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.".

O contribuinte registrou a concessão de mútuos, na contábil de ativo "1421-Multimed Distribuidora de Medicamentos Ltda", fls. 1497 a 1.506, assim como escriturou recursos de empréstimos tomados dessa mesma sociedade, junto a conta de passivo "1387 - Multimed Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda", fl. 1.507. Aqui observe-se que tal conta de passivo, apenas existiu durante o ano de 2010. Nos demais anos, apresentou saldos iniciais e finais sem valores e não foi movimentada.

Informou também o fiscalizado que os montantes referiam-se a empréstimos estruturados em regime de conta-corrente, fls. 95 e 96; 101 e 102; e 106 a 111.

I.V INFRAÇÃO 005: FALTA DE RECOLHIMENTO DE IOF SOBRE AS OPERAÇÕES DE CRÉDITO REGISTRADAS SOB A CONTA "2592 - MULT EXPRESS MEDICAMENTOS ESPECIALIZADOS LTD-BA".

O contribuinte registrou a concessão de mútuos, na conta contábil de ativo "2592 - Multi Express - Medicamentos Especializados Ltd-BA", fls. 1508 a 1518. Dessa vez, não escriturou empréstimos tomados dessa mesma empresa em suas contas do passivo. Informou igualmente que os montantes referiam-se a empréstimos estruturados sob o regime de conta-corrente, fls. 95 e 96; 101 e 102; e 106 a 111.

I.VI INFRAÇÃO 006: FALTA DE RECOLHIMENTO DE IOF SOBRE AS OPERAÇÕES DE CRÉDITO REGISTRADAS SOB A CONTA "3015 - EMPRESAS LIGADAS".

O contribuinte registrou a concessão de mútuos, na conta contábil de ativo "3015 - Empresas Ligadas", fls. 1519 a 1522; e, mesmo reintimado por três vezes, se negou a prestar informações sobre quais eram as empresas albergadas sob tal generalização, fls. 95 a 111.

De qualquer forma, informou que os montantes referiam-se a empréstimos estruturados sob o regime de conta-corrente, fls. 95 e 96; 101 e 102; e 106 a 111.

I.VII INFRAÇÃO 007: FALTA DE RECOLHIMENTO DE IOF SOBRE O AFAC (ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL) NÃO CONCRETIZADO JUNTO À EMPRESA "EXPRESSA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.", CNPJ 05.598.984/0001-78.

O auditado contabilizou, em 31/12/2011, a disponibilização de recursos no monte de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) à empresa "Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda.", CNPJ 05.598.984/0001-78, à título de adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC), fls. 1.523 a 1.525.

Ocorre que o fiscalizado jamais foi cotista daquela empresa e tampouco referido aumento de capital se realizou. Segundo o próprio, tais valores não foram subscritos ou integralizados, mas foram a ele devolvidos após 2,5 (dois e meio) anos de sua concessão, em 30/05/2014. O contribuinte apresentou inclusive cópia do lançamento contábil de devolução do referido valor, fls. 107 a 111.

Dessa forma, resta linear que a verdadeira natureza dessa operação foi a concessão de um simples empréstimo, sob a roupagem jurídica simulada de um adiantamento para aumento de capital; tornando-se, dessa forma, exigível os valores de IOF aí incidentes.

Entendeu a fiscalização que houve conduta dolosa de sonegação com o fim de impedir ou retardar o conhecimento pelo fisco federal dos débitos de IOF. Então, foi aplicada a multa qualificada de 150%, assim justificada no Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 2219-2221):

- ✓ O contribuinte, mesmo realizando volumosas operações de crédito, ao longo dos anos de 2009 a 2014, em montantes médios anuais aproximados de R\$ 55.000.000,00 (cinquenta e cinco milhões de reais), deixou – de maneira reiterada, sistemática e ordenada, ao longo dos 6 (seis) anos apontados –, de recolher os impostos aí incidentes aos cofres públicos federais;
- ✓ O fiscalizado, durante os anos-calendário de 2009 a 2014, nunca declarou à RFB, em DCTF ou outro meio legal de confissão de dívida, a existência de quaisquer débitos fazendários dessa espécie em seu nome;
- ✓ A empresa, mesmo após 3 (três) (re)intimações realizadas no bojo da presente ação de fiscalização e com prazo aproximado de 60 (sessenta) dias para respondê-las, fls. 92 a 111, se furtou a esclarecer o nome de todas as empresas beneficiárias dos mútuos realizados. Limitou-se a informar de maneira parcial e genérica – sem a respectiva vinculação com os dados constantes em sua contabilidade –, o CNPJ de apenas 04 (quatro) empresas dentro de todo universo indagado.

Por sua vez, foi atribuída a responsabilidade solidária ao sócio administrador Matheus Ribeiro Lima Braga, com espeque no seguinte:

(...) adotou, como sócio-administrador, reiteradamente durante os anos de 2009 a 2014, conduta tipificada como crime contra a ordem tributária - art. 1º, inciso I, da lei nº 8.137/91 – omitindo, de maneira ordenada, informações ao fiscal federal, com vistas a eximir-se do pagamento dos tributos devidos incidentes sobre suas operações de crédito.

(...)

Verifica-se dos dados cadastrais do fiscalizado, fls. 03 a 07, que aquele permaneceu como único cotista da empresa no período de 27/05/2005 a 24/03/2011.

Nesse contexto, dispõe o art. 1.033 da lei nº 10.406/02 (Código Civil Brasileiro), que é considerada dissolvida a sociedade empresária quando a falta de pluralidade de sócios não for reconstituída no prazo de cento e oitenta dias de sua ocorrência.

Dessa forma, a partir de 23/11/2005, operou-se a dissolução da citada sociedade empresária, passando a existir – em consonância com os arts. 986 a 990 do mesmo código –, uma sociedade irregular, cujo regime equipara-se ao de uma sociedade despersonificada comum. Neste esteio, aduzem os referidos dispositivos legais, que o sócio remanescente responde ilimitadamente pelas obrigações daquela surgidas de fatos ocorridos na duração da situação apontada, in casu, de 23/11/2005 a 24/03/11. Período este que coincide parcialmente com as datas das infrações apontadas neste auto de infração.

A decisão de piso julgou parcialmente procedente a impugnação, para i) quanto ao auto de infração, julgar procedente em parte o lançamento para manter os lançamentos de IOF e reduzir a multa de ofício para 75% e ii) quanto ao Termo de Sujeição Passiva Solidária, afastar as preliminares de nulidade, e, no mérito, julgar improcedente a atribuição de responsabilidade tributária contra Matheus Ribeiro Lima Braga, nos termos da ementa do acórdão nº 06-53.329, a seguir reproduzida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. NULIDADE. LEGALIDADE. CTN. PORTARIA RFB Nº 2284/2010.

Não se acolhe nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solidária por motivo de falta de previsão legal, já que o CTN disciplina exaustivamente a matéria e a Portaria RFB nº 2284/2010 estipula a forma e o momento da lavratura do termo.

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO.

Não se acolhe nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solidária por motivo de cerceamento de defesa, pelo envio do termo ao contribuinte e ao responsável em datas diferentes, diante de apresentação de defesa desenvolvida com robustez, atacando todos os pontos da acusação, o que contraria o suposto prejuízo no exercício do direito de defesa.

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

IOF. OPERAÇÃO DE CRÉDITO. CONTRATO DE CONTA CORRENTE. DISPONIBILIZAÇÃO DE RECURSOS.

A disponibilização de recursos aos pactuantes de contrato de conta corrente configura operação de crédito para fins de incidência do IOF, a qual possui acepção ampla dada pela lei, alcançando a colocação ou entrega de recursos à disposição de terceiros, como as decorrentes de registros ou lançamentos contábeis ou sem classificação específica.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

MULTA QUALIFICADA. INFORMAÇÕES REGISTRADAS NA CONTABILIDADE. AUSÊNCIA DE DOLO. REDUÇÃO PARA 75%.

A multa de 150% exige a demonstração do dolo de impedir ou retardar o conhecimento, pela autoridade fiscal, da ocorrência do fato gerador, descabendo justificá-la pelo fato de o contribuinte deixar de recolher e de declarar em DCTF os tributos objeto do lançamento, sobretudo quando todas as exigências são apuradas através de informações que estavam regularmente registradas na contabilidade.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ÚNICO SÓCIO COTISTA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CANCELAMENTO DO TSPS.

Cancela-se o Termo de Sujeição Passiva Solidária, fundado em prática de conduta tipificada como crime contra a ordem tributária e permanência como único cotista da empresa, quando a multa qualificada é reduzida para 75% por ausência de demonstração do dolo, e o contrato social comprova inexistência de irregularidade na composição societária.

Em decorrência da desqualificação da multa de 150% para 75%, houve a interposição de recurso de ofício.

Em seguida, a empresa apresentou seu tempestivo recurso voluntário, requerendo a improcedência do lançamento, ratificando as mesmas razões de sua impugnação, assim sintetizadas:

- A- Todas as empresas têm a mesma composição societária familiar entre pais e filhos, sendo empresas de um mesmo grupo, em essência uma sociedade única, que operam em associação comercial estratégica, de forma evoluída de inter-relacionamento de sociedades, tendo praticamente a característica de: "sociedades de sociedades", visando

- a formação de grupo empresarial único, figura prevista no Capítulo XXI "Grupo de Sociedades", da Lei nº 6.404/76, (lei das sociedades anônimas), não vedada a sua aplicação às sociedades limitadas, aí a essência sobrepondo-se a forma, tendo administração centralizada, caixa único, site único (www.expressa.com), combinando recursos e esforços para a realização dos seus objetivos, ainda que tenham patrimônios distintos. Não se tratando, como quer fazer crer o Sr. Fiscal, de concessão de crédito (mútuos) a terceiros e sim transações entre empresas do mesmo grupo.
- B- A constituição de várias empresas, com os mesmos sócios, em mais de uma unidade federativa, deve-se à necessidade de uma logística que permita a presença dos estabelecimentos da empresa próxima aos centros produtores e consumidores buscando a redução de custos operacionais.
- C- Quanto aos saldos acumulados das transações, os valores movimentados foram infinitamente inferiores ao indicado pela fiscalização.
- D- O sócio administrador Matheus Ribeiro Lima Braga, em momento algum permaneceu como único cotista da empresa, conforme faz prova a composição societária, apoiada nas alterações contratuais, documentos de fls. 2285-2350 e 2352-2375.
- E- Não houve cometimento de fraude que justificasse a imposição de multa qualificada. O dolo não pode ser presumido. E o ônus da prova da ocorrência do dolo do contribuinte, bem como a demonstração da materialidade de sua conduta supostamente fraudulenta, constitui incumbência da fiscalização.
- F- Não realizou operação de mútuo entre as empresas do mesmo grupo e sim transferência de recursos em conta corrente para suprir necessidade operacional em cada sociedade, para financiar suas atividades, sem necessidade, de arcar com ônus dos juros bancários que são exorbitantes, não havendo assim, incidência de IOF, por não se tratar de mútuo. Este mecanismo de transferência de recursos, via conta corrente, prescinde da necessidade de aporte de capital em cada sociedade, que requer procedimentos burocráticos de coligação e controle, via registro no órgão do comércio. Os valores transitam pela conta corrente de cada empresa, tudo registrado na contabilidade e declarado no SPED, existindo pagamento e alteração do valor devido de forma rotineira. Existe um trânsito financeiro entre as partes, que alterna sistematicamente, a posição de credor e devedor, não existindo contrato, assim sendo, de logo verifica-se a ausência de previsão para denúncia do contrato por qualquer das partes e da possibilidade do credor exigir integralmente o valor quando quiser.
- G- Defende o cancelamento do "Termo de Sujeição Passiva Solidária", imposto contra Matheus Ribeiro Lima Braga.

O devedor solidário apresentou impugnação que foi acolhida pela 2ª Turma da DRJ/CTA que cancelou o "Termo de Sujeição Passiva Solidária".

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro

RECURSO DE OFÍCIO

Conforme relatado, a DRJ desqualificou a multa de 150% para 75%, fundamentada nos seguintes argumentos:

26. Em relação à multa qualificada, considero que os fatos explanados não caracterizam a figura da sonegação, fraude ou conluio. A fiscalização justificou que o contribuinte deixou de recolher e de declarar em DCTF qualquer valor de IOF decorrente dos empréstimos analisados. Ocorre que, em todo auto de infração, nunca há pagamento nem declaração dos valores que são objeto de lançamento de ofício. Dessa forma, caso prevalecesse o raciocínio do autuante, toda infração apurada em qualquer procedimento fiscal deveria ser exigida juntamente com multa qualificada, o que é incabível. A multa de 150% só pode ser exigida em caso ação dolosa visando ao impedimento ou retardo do conhecimento, pelo fisco, da ocorrência do fato gerador, circunstância esta que não se encontra presente nos autos.

27. Deve ser levado em conta que todas as exigências foram apuradas através de informações que estavam regularmente registradas na contabilidade da fiscalizada, circunstância esta que é incompatível com a conduta de esconder do fisco o conhecimento do fato gerador do imposto. Nesse ponto, não se sustenta a justificativa da fiscalização de que o contribuinte se furtou a esclarecer o nome de todas as empresas beneficiárias dos mútuos realizados, tendo informado de maneira parcial e genérica o CNPJ de apenas quatro empresas dentro de todo universo indagado. Conforme visto acima, o questionamento deu-se somente para uma das cinco contas contábeis (“3015 – Empresas Ligadas”), já que nas demais a empresa mutuária já estava identificada pelo próprio nome da conta. E ademais, a identificação das beneficiárias dos mútuos da referida conta não era informação necessária para fins de autuação, já que a legislação não a exige; tanto assim que tais empréstimos foram igualmente objeto de lançamento do IOF. Visto assim, dado que as informações que serviram de base para a autuação estavam registradas na contabilidade da empresa, entendo que não restou tipificada a figura da sonegação, ou seja, a conduta dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fazendária.

Quanto ao afastamento da solidariedade passiva, a DRJ consignou:

41. Em síntese, a fiscalização fundamentou a lavratura do TSPS por dois fatos: i) prática de conduta tipificada como crime contra a ordem tributária; ii) permanência como único cotista da empresa no período de 27/05/2005 a 24/03/2011. Ocorre que nenhum desses motivos subsistem.

42. *A conduta tipificada como crime contra a ordem tributária teve como substrato a acusação de prática de sonegação, que foi afastada no presente acórdão, conforme acima fundamentado.*

43. *Quanto ao segundo fundamento, o autuante chegou à conclusão de que Matheus Ribeiro Lima Braga permaneceu como único sócio da Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda, entre 27/05/2005 a 24/03/2011, a partir de dados cadastrais do contribuinte perante a RFB, às fls. 03/07. Pelo cadastro, consta que Mariana Braga Aitken ingressou como sócia em 06/01/2014. No entanto, a 4ª Alteração Contratual, às fls. 2359/2360, revela que a referida sócia ingressou no quadro societário em 28/03/2005, e ali permaneceu até a 20ª Alteração Contratual, que ocorreu em 08/02/2011, conforme fls. 2361/2375. O contrato social é o documento idôneo, por excelência, que comprova a composição do quadro societário de uma empresa; já o cadastro do contribuinte registrado nos bancos de dados da RFB está sujeito a inconsistências, já que são alimentados por dados fornecidos pelos contribuintes ou por terceiros. Em caso de divergências de informação existentes entre o contrato social e o cadastro na RFB, prevalece a primeira fonte.*

44. *Em suma, diante da improcedência dos dois fundamentos apontados pela fiscalização para motivar a atribuição da responsabilidade tributária à pessoa de Matheus Ribeiro Lima Braga, entendo que o TSPS deve ser cancelado.*

O recurso de ofício foi interposto em 16 de setembro de 2015, data na qual o limite necessário para o apelo recursal era de R\$ 1.000.000,00, com base na Portaria MF nº 3/2008.

Ocorre que a Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, dispõe que a decisão de primeira instância administrativa se encontra sujeita à confirmação pelo CARF quando exonerar o contribuinte do pagamento de valor superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Assim, o auto de infração de IOF (fls. 2223/2230) exige o recolhimento de R\$ 2.958.275,78 de imposto e R\$ 4.437.413,78 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais.

Logo, a desqualificação da multa acarretou a exoneração do valor de R\$ 2.218.706, 84, abaixo do atual limite de R\$ 2.500.000,00.

Impera a Súmula CARF nº 103: “Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”.

Por conseguinte, o presente recurso de ofício não pode ser conhecido.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

Incidência de IOF nas operações de mútuo entre as partes relacionadas (Contrato de conta corrente)

O CTN definiu os fatos geradores e os contribuintes do IOF, nos seus art. 63 e 66, nos seguintes termos:

Art. 63. O imposto, de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários tem como fato gerador:

I - quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado;

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

O art. 13 da Lei nº 9.779/99, amparado no art. 63, I e art. 66 do CTN, determinou a incidência do IOF sobre as operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, conforme as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras, *verbis*:

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.

§1º. Considera-se ocorrido o fato gerador do IOF, na hipótese deste artigo, na data da concessão do crédito.

§2º. Responsável pela cobrança e recolhimento do IOF de que trata este artigo é a pessoa jurídica que conceder o crédito.

§3º. O imposto cobrado na hipótese deste artigo deverá ser recolhido até o terceiro dia útil da semana subsequente à da ocorrência do fato gerador.

O que decorre da leitura dos dispositivos supracitados é que as operações de mútuo celebradas por pessoas jurídicas, sejam instituições financeiras ou não, subsomem-se ao fato gerador insculpido no inciso I do art. 63 do CTN.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI nº 1.763 (DJ 26/9/2003), fixou o entendimento de que "o âmbito constitucional de incidência possível do IOF sobre operações de crédito não se restringe às praticadas por instituições financeiras".

Dessa forma, não existe óbice à cobrança de IOF das pessoas jurídicas não financeiras, mútuo celebrado entre empresas coligadas, para fins apenas empresariais e, portanto, *sem caráter especulativo*.

Nesse sentido:

*Acórdão nº 3403003.410, 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária,
julg. 12/11/2014*

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

Ano-calendário: 2004

*OPERAÇÕES DE CRÉDITO. MÚTUO DE RECURSOS
FINANCEIROS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS
COLIGADAS. As operações de crédito correspondentes a
mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas
coligadas sujeitam-se à incidência do IOF segundo as
mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e
empréstimos praticadas pelas instituições financeiras.*

E ainda, os acórdãos nº 3403-003.112, 3401-002.490, 3302-002.264 e 3302-000.616.

O art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo nº 30/1999 dispõe que o IOF (art. 13, da Lei nº 9.779/1999), incide somente sobre operações de mútuo que tenham por objeto recursos em dinheiro, disponibilizados sob qualquer forma, e quando o mutuante for pessoa jurídica. Então, para a incidência do IOF sobre as operações de mútuo de que trata o comando legal mencionado, importa apenas a entrega ou disponibilização do recurso financeiro pela pessoa jurídica mutuante, pouco importando a forma pela qual ela se dê. Com isso, o conta-corrente é uma forma de disponibilização os valores objeto dos contratos entre as coligadas.

Para a incidência do IOF, de acordo com o art. 13 da Lei nº 9.779/99, importa verificar tão somente se estão presentes, no caso concreto, as características essenciais do mútuo, sendo irrelevantes aspectos formais mediante os quais a operação se materializa (mútuo com “conta corrente”), bem como a natureza de vinculação entre as partes (coligadas, inter-relacionadas, grupo econômico). Dessa forma, uma vez identificados os atributos inerentes ao mútuo (art. 586 do Código Civil), a operação deve sujeitar-se à incidência do imposto.

O STJ, no Recurso Especial nº 1.239.101 – RJ, DJ 19/09/2011, assenta a irrelevância da nomenclatura contratual adotada para se cogitar da incidência ou não do IOF, sendo determinante para isso que, essencialmente, se trate de operação de crédito correspondente a mútuo:

*IOF. TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO
CORRESPONDENTES A MÚTUO DE RECURSOS
FINANCEIROS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. ART. 13, DA
LEI N. 9.779/99. 1. O art. 13, da Lei n. 9.779/99 caracteriza
como fato gerador do IOF a ocorrência de "operações de crédito*

correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas" e não a específica operação de mútuo. Sendo assim, no contexto do fato gerador do tributo devem ser compreendidas também as operações realizadas ao abrigo de contrato de conta corrente entre empresas coligadas com a previsão de concessão de crédito. 2. Recurso especial não provido.

Consta do voto do Min. Mauro Campbell:

Sendo assim, o contrato de mútuo, longe de ser a única espécie contratual a ser tributada, é tido por um modelo cujas características essenciais devem ser buscadas em outras espécies de contrato que envolvam operações de crédito para que possam se alcançadas pela hipótese de incidência do IOF. É por esse motivo que o § 1º, do art. 13, da lei citada considera ocorrido o fato gerador do tributo na data da concessão do crédito.

(...)

Nesse sentido, não resta dúvida que as operações realizadas ao abrigo de contrato de conta corrente entre empresas coligadas, com a previsão de concessão de crédito, são verdadeiras operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros, na medida em que, em todos os casos, é disponibilizado numerário de forma imediata para pagamento futuro a depender do saldo existente.

De acordo com o termo de verificação fiscal, foi constatado que a Recorrente disponibilizava recursos para as empresas inter-relacionadas de forma sistemática, o que é disciplinado pelo art. 7º do Decreto nº 6.306/2007:

Art. 7º. A base de cálculo e respectiva alíquota reduzida do IOF são (Lei nº 8.894, de 1994, art. 1º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 64, inciso I):

I- na operação de empréstimo, sob qualquer modalidade, inclusive abertura de crédito:

a) quando não ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, inclusive por estar contratualmente prevista a reutilização do crédito, até o termo final da operação, a base de cálculo é o somatório dos saldos devedores diários apurado no último dia de cada mês, inclusive na prorrogação ou renovação:

Entendo que ficou demonstrada a existência de contratos de mútuo entre a Recorrente e as empresas Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda (CNPJ 05.598.984/0001-78), Patrimonial RB S.A (CNPJ 07.054.452/0001-03), Special Pharmus Com. Med. e Prod. de Higiene Ltda, Multimed Distribuidora de Medicamentos Ltda, Multi Express - Medicamentos Especializados Ltda-BA, bem como para as operações da conta contábil "3015 – Empresas Ligadas".

Ademais, como bem salientado pela DRJ, nos termos do art. 7º, §13 do Decreto nº 6.306/2007, também são considerados mutuários os participantes de operações de crédito que, pela sua natureza, importem colocação ou entrega de recursos à disposição de terceiros, como as decorrentes de registros ou lançamentos contábeis ou sem classificação específica:

Art. 7º A base de cálculo e respectiva alíquota reduzida do IOF são (Lei nº 8.894, de 1994, art. 1º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 64, inciso I):

§ 13. Nas operações de crédito decorrentes de registros ou lançamentos contábeis ou sem classificação específica, mas que, pela sua natureza, importem colocação ou entrega de recursos à disposição de terceiros, seja o mutuário pessoa física ou jurídica, as alíquotas serão aplicadas na forma dos incisos I a VI, conforme o caso.

O quadro fático e a legislação aplicável supracitada não permitem dar validade ao argumento da Recorrente de que não fez operação de mútuo com as empresas do mesmo grupo e sim transferência de recursos em conta corrente para suprir necessidade operacional em cada sociedade, para financiar suas atividades, sem necessidade de arcar com ônus dos juros bancários. Isso porque a legislação não prescreve exceção para operação de crédito efetuada entre empresas de um mesmo grupo empresarial, de modo que o IOF incide sobre essas operações.

Por fim, quanto ao valor dos saldos acumulados das transações, alega a Recorrente que os valores movimentados foram “infinitamente” inferiores ao indicado pela fiscalização, todavia não há contraprova feita pela autuada nesse sentido, além disso, a fiscalização utilizou as transações registradas na contabilidade e no SPED pela própria interessada.

Adiantamento para futuro aumento de capital - AFAC

A Recorrente contabilizou, em 31/12/2011, a disponibilização de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) à empresa "Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda", CNPJ 05.598.984/0001-78, a título de adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC), e-fls. 1.523 a 1.525.

Confira-se o teor do documento assinado entre as partes (e-fl. 2350):

Considerando que até a presente data, a **EXPRESSA DF** efetuou transferências no montante total equivalente a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) para a **EXPRESSA CEARÁ**, a fim de que essa pudesse fomentar suas atividades na região em que atua com um melhor desenvolvimento do seu objetivo social (o “Investimento”);

Considerando que as Partes convencionaram que, até dezembro de 2012, a **EXPRESSA DF** terá a opção de, a seu exclusivo critério, converter o valor integral do Investimento em capital social da **EXPRESSA CEARÁ**, tornando-se sócia da **EXPRESSA DF**, com o que desde já concorda expressamente a **EXPRESSA CEARÁ**;

RESOLVEM as Partes celebrar o presente “*Memorando de Entendimentos*”, que será regido pelas seguintes cláusulas e condições, a saber:

A fiscalização entendeu que não se trata de AFAC, mas sim de operação de crédito sujeita ao IOF, pois a Recorrente jamais foi cotista daquela empresa e não houve o alegado aumento de capital.

A operação não se caracteriza como AFAC. Explico.

Os adiantamentos para futuro aumento de capital são os recursos recebidos pela empresa, de seus acionistas ou quotistas, a serem utilizados com a finalidade de aumentar o capital social.

No recebimento de tais recursos, a empresa deve registrar o recurso recebido, normalmente no Ativo Circulante, e a crédito dessa conta específica “Adiantamento para Futuro Aumento de Capital”. Entretanto, enquanto não for celebrada a alteração contratual e o respectivo registro perante os órgãos competentes, os valores devem permanecer em contas do Passivo Circulante e/ou Exigível a Longo Prazo.

Para que as quantias a título de AFAC não sejam caracterizadas como mútuo, o recebimento dos recursos financeiros deve estar documentado e escriturado, demonstrando a clara intenção de capitalização pelos quotistas, o que não foi comprovado nos autos.

O valor de R\$ 10.000.000,00 foi devolvido após 2,5 (dois e meio) anos de sua concessão, em 30/05/2004, tendo a Recorrente, inclusive, efetuado o lançamento contábil da devolução do referido valor, fls. 107 a 111, relatório auxiliar do livro razão.

Então, não estando demonstrado que os recursos repassados representavam realmente um pagamento antecipado para aquisição de ações ou quotas de capital, o aporte de recursos financeiros efetuados sistematicamente corresponde a uma operação de mútuo, nos exatos termos da configuração do fato gerador do IOF, previsto no art. 13 da Lei nº 9.779/99.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Processo nº 10166.730981/2014-98
Acórdão n.º **3301-004.075**

S3-C3T1
Fl. 2.509
