



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

Processo n° 10314.728505/2014-66
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 3401-005.299 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de agosto de 2018
Matéria IOF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ODEBRECHT SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES S.A.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO ESPECÍFICA. FALHA DO ENQUADRAMENTO LEGAL. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Ainda que bem descritos os fatos, faz-se necessário que o auto de infração indique claramente e com precisão os fundamentos legais que conduziram à sua lavratura, não podendo fazê-lo de maneira genérica ou com vagueza, sob pena de se inviabilizar o direito de defesa. Inteligência que deflui dos arts. 3º e 142, parágrafo único, da Lei nº 5.172/1966 (CTN), do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, do art. 50 da Lei nº 9.784/1999, e do inciso II do art. 489 da Lei nº 13.105/2015 (CPC).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, entendendo ter havido cerceamento do direito de defesa na autuação, vencidos os Cons. Mara Cristina Sifuentes, Marcos Roberto da Silva e Lázaro Antonio Souza Soares.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), André Henrique Lemos, Lázaro Antonio Souza Soares, Cássio Schappo, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente) e Rosaldo Trevisan (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de **auto de infração**, situado às *fls.* 145 a 148, lavrado com o objetivo de formalizar a cobrança de/em razão da falta de recolhimento de Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF, incidente sobre Contas Correntes de Mútuos entre empresas ligadas, referente ao período de apuração compreendido entre 01/01/2010 e 31/12/2010, acrescido de multa de ofício de 75% e juros, totalizando, assim, o valor histórico de R\$ 7.222.544,48.

2. A contribuinte, intimada em 24/11/2014, apresentou, em 23/12/2014, a **impugnação**, situada às *fls.* 516 a 548, na qual argumentou, em síntese: **(i)** é nulo o lançamento fiscal por falta de motivação posto que não há uma linha sequer com a indicação da razão pela qual o ilustre fiscal entendeu que os lançamentos relativos às contas contábeis 1.1.4 - CONTA CORRENTE COM CONSORCIADAS, relacionadas à participação da Impugnante em consórcios, como o próprio nome das conta já indica, teriam natureza diversa, de mútuo financeiro; **(ii)** as contas contábeis indicadas pela fiscalização, 1.1.4 - CONTA CORRENTE COM CONSORCIADAS, referem-se exclusivamente a operações com consórcio, sendo que os aportes feitos pela consorciadas no âmbito do consórcio em nada se assemelham a operação de crédito" ou a "mútuo financeiro", tendo ao contrário a natureza de custos que serão incorridos no desenvolvimento das obras de construção civil para as quais foi constituído o consórcio; **(iii)** as operações com consorciadas não correspondem a movimentações financeiras, mas a despesas incorridas e devidamente escrituradas necessárias à manutenção da atividade da impugnante, constituindo-se, pois, em despesas operacionais dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSL. Com efeito, para executar obras civis necessárias à implantação de uma usina hidroelétrica no rio Madeira em Porto Velho-RO, as empresas CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT S/A E ANDRADE GUTIERREZ S/A formaram, nos termos dos art. 278 e 279 da Lei da S/A, um consórcio, conforme contrato de constituição de consórcio, denominado CONSÓRCIO SANTO ANTÔNIO CIVIL; **(iv)** em razão de reorganização societária, as partes entenderam conveniente que a impugnante ODEBRECHT SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES S/A passasse a integrar o referido consórcio, entendimento formalizado por meio de Termo Aditivo, às *fls.* 437-441, que obedece ao disposto na Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011, e Solução de Consulta nº 175, de 20/11/2002. Nesse sentido, anexa nos autos documentação contábil – extratos bancários, cópias do livro razão e notas fiscais, que visam esclarecer os aportes realizados pela interessada aos fornecedores do Consórcio Santo Antônio; **(v)** tais transferências, ao contrário do que entendeu a autoridade fiscal, possui natureza de custos incorridos no desenvolvimento das obras para as quais o consórcio foi constituído. Não haveria, pois mútuo financeiro; dado que as operações efetivamente realizadas não se coadunam com o conceito de mútuo estatuído pelos art. 586-587 do Código Civil, segundo o qual o mútuo envolve a translação de domínio ao mutuário, que fica obrigado a devolver coisa da mesma espécie em quantidade determinada ao mutuante; **(vi)** ainda que se admitisse, por absurdo e apenas para argumentar, que as contas contábeis indicadas "apresentaram movimentação financeira, recebendo e efetuando depósitos em contas correntes bancárias de

coligadas e consorciadas", estar-se-ia diante de um contrato de conta-corrente contábil, e não de contrato de mútuo, o que do mesmo modo não autoriza a incidência de IOF; **(vii)** ser descabido o **agravamento da multa** aplicado pelo ilustre Fiscal por absoluta falta de tipicidade na conduta da Impugnante, já que não comprovada a recusa no cumprimento com vistas a atrapalhar ou impedir a fiscalização; bem como não há amparo na legislação para a exigência de **juros de mora sobre a multa de ofício**.

3. Em 28/04/2016 a 00ª Turma da Delegacia Regional do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ) proferiu o **Acórdão DRJ nº 00-00.000**, situado às fls. 917 a 927, de relatoria da Auditora-Fiscal Irina Homem de Mello Moraes, que entendeu, por unanimidade de votos, julgar procedente a impugnação, exonerando o crédito tributário exigido, nos termos da ementa abaixo transcrita:

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

Ano-calendário: 2010

MÚTUO FINANCEIRO. DESCARACTERIZAÇÃO O dispêndio efetuado pela fiscalizada em razão de contrato de consórcio regularmente celebrado na forma estabelecida pela Lei nº 6.404, de 16 de dezembro de 1976 - Lei das S/A, não configura mútuo financeiro.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

4. Diante da exoneração do crédito tributário, o acórdão foi submetido à apreciação deste Conselho por **recurso de ofício**, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e art. 1º da Portaria do Ministério da Fazenda nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

5. A contribuinte, intimada da decisão em 31/05/2016, pela abertura dos arquivos correspondentes no *link* Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC), por meio da opção "*Consulta Comunicados/Intimações*", em conformidade com o termo de ciência situado à fl. 930.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

6. O **recurso de ofício** preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

7. A recorrente tem por objeto social a participação em outras sociedades que explorem negócios de engenharia, montagem, instalações industriais e elétricas, construções etc., bem como exploração direta de tais negócios, sendo comum se associar a outras companhias em consórcio para a execução de projetos ou empreendimentos de grande porte. Para a autoridade fiscal, a conta contábil 1.1.4 (*Conta corrente com consorciadas*) caracterizariam, na verdade, mútuo financeiro ensejador da incidência de IOF nos termos da Lei nº 6.306/2007, tendo aplicado, ainda, multa de ofício agravada em 50% por ter a recorrida deixado de atender intimações ou as atendido com atraso, o que caracterizaria embaraço à fiscalização.

8. De fato, não há sequer uma única linha no lançamento que explique o salto lógico erigido pela autoridade fiscal no sentido de explicar as razões pelas quais os lançamentos contábeis realizados na prefalada conta deveriam ser considerados como mútuos financeiros: na verdade, grande parte do termo de constatação fiscal envida esforços para justificar o agravamento da multa de ofício, e apenas uma breve passagem se dedica a justificar o lançamento - em que pese o texto referir a "*acrescer*" conceitos e determinações legais, sobre este particular, ou seja, o principal cobrado, apenas estas são as considerações realizadas, que podem ser resumidas no seguinte trecho: "*as contas correntes de consorciadas abaixo relacionadas apresentaram movimentação financeira, recebendo e efetuando depósitos em contas correntes bancárias de coligadas e consorciadas*".

9. Não se controverte sequer a respeito da natureza de consorciadas, mas, pelo contrário, afirma-se que, por envolverem movimentação financeira consistente em receber e efetuar depósitos em contas correntes de coligadas e consorciadas, trata-se de operação de crédito sujeita ao IO/Crédito previsto no art. 13 da Lei nº 9.779/1999.

10. O que possibilita, ademais, indagar-se a respeito de outra sorte de deficiência de fundamentação positiva, uma vez que tal dispositivo se volta a coarctar apenas a "*mútuo*" a multiplicidade de eventos econômicos passíveis de serem considerados como "*crédito*", implicando, a bem da verdade, e com algum esforço, a suposição de que a autoridade fiscal tenha considerado tais movimentações como empréstimos:

II – Do Resultado da Fiscalização:

7. Verificamos no balancete a existência de operações entre a ODEBRECHT e as SUAS CONSORCIADAS e outras sociedade da Organização ODEBRECHT que em 2010 apresentada o saldo de R\$338.130.615,42, que ficou caracterizado que se trata de um MÚTUO FINANCEIRO.

Contribuiu para esse meu entendimento, na ocasião, os seguintes fatos preponderantes:

A este respeito vamos acrescentar alguns conceitos e determinações legais:

• O artigo 13 da Lei nº 9.779/99 estipula que "As operações de crédito correspondentes ao mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física sujeitam-se à incidência de IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras". Ou seja, tendo em vista as nossas considerações, a empresa deveria ter retido e recolhido o IOF/IOCC devido em cada período, sobre as operações de mútuo.

a) As **CONTAS CORRENTES DE CONSORCIADAS** - abaixo relacionadas apresentaram movimentação financeira, recebendo e efetuando depósitos em contas correntes bancárias de coligadas e consorciadas.

CÓDIGO DA CONTA	SALDO EM 31/12/2009 RS
1.1.4.1.2.1 – CONTA CORRENTE DE CONSORCIADAS – DIVERSOS	204.769.727,73
1.1.4.1.2.2 – CONTA CORRENTE DE CONSORCIADAS – RECEBIMENTO DA FATURA	292.426.968,49
1.1.4.1.2.3 – CONTA CORRENTE DE CONSORCIADAS – ENCONTRO DE CONTAS	-6.922.117,78
1.1.4.1.1.7 – CONTA CORRENTE DE CONSORCIADAS – APORTE	-152.143.963,02
TOTAL	338.130.615,42

b) Essas **CONTAS CORRENTES DE CONSORCIADAS** - são, verdadeiramente, **MÚTUOS ENTRE EMPRESAS LIGADAS**.

Entende-se por "disponibilidades diárias de recursos" todo e qualquer bem ou direito passível de transferência, inclusive pecúnia e créditos de qualquer natureza. (...)"

11. De fato, a fundamentação franciscana do auto quanto ao principal tema tratado no lançamento acaba por dificultar a própria defesa, uma vez que não há clareza sobre o percurso racional que culminou com o lançamento: (i) se o IOF incide sobre transações relativas a consórcios previstas na Lei nº 6.404/1976, (ii) sobre quaisquer movimentações financeiras entre empresas ligadas, ou ainda (iii) se aplica o art. 13 (aplicável a mútuo) por analogia com relação à operação praticada pela contribuinte com as consorciadas, ou ainda (iv) se desconsidera os contratos de consórcio, por reputá-los simulados, para enxergar, na verdade,

uma operação de mútuo. Tais considerações nos levam a concluir pela nulidade do auto de infração lavrado, em virtude de preterição do direito de defesa prevista no inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

12. Tal ocorre porque a deficiência de fundamentação é causa de nulidade de lançamento por vício material, e padece de erro de motivação aquele lançamento que não se revista dos requisitos obrigatórios dos atos administrativos, entre os quais se encontra o dever de fundamentação, o que implica nulidade, como ocorre no caso corrente, em que o lançamento não dedica sequer uma linha para indicar as razões do lançamento, restando à contribuinte apenas tecer suas razões de defesa baseada em hipóteses ou possibilidades.

13. Neste sentido, o Acórdão CARF nº 3401-003.751, proferido em sessão de 26/04/2017, de minha relatoria, cuja ementa abaixo se transcreve:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/08/2009

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO ESPECÍFICA. FALHA DO ENQUADRAMENTO LEGAL. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Ainda que bem descritos os fatos, faz-se necessário que o auto de infração indique claramente e com precisão os fundamentos legais que conduziram à sua lavratura, não podendo fazê-lo de maneira genérica ou com vagueza, sob pena de se inviabilizar o direito de defesa. Arts. 3º e 142, parágrafo único da Lei nº 5.172/1966 (CTN), art. 10 do Decreto nº 70.235/1970 e art. 50 da Lei nº 9.784/1999, do inciso II do art. 489 da Lei nº 13.105/2015 (CPC).

14. O dever de fundamentar transparece no art. 10º do Decreto nº 70.235/1970 como elemento indissociável da decisão. Por sua vez, o art. 50 da Lei nº 9.784/1999, determina que os atos administrativos deverão ser motivados, com a indicação não apenas dos fatos, como também dos fundamentos jurídicos, devendo a motivação ser "*explícita, clara e congruente*". Em nenhum momento se encontra clareza ou congruência na argumentação em apreço, pois desconhecidos, em absoluto, os caminhos de direito trilhados pela autoridade fiscal para alcançar o trecho dispositivo. Neste sentido, deve ser aplicado o teor da Súmula nº 473 do Supremo Tribunal Federal, editada em 03/12/1969, com o seguinte teor: "*a Administração pode anular seus próprios atos quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos*".

15. Neste sentido também a Lei nº 13.105/2015 que, no inciso II do art. 489, dispõe como elemento essencial da decisão não apenas as questões de fato, como também as de direito, pois duas faces da etapa de fundamentação. Acresce-se à preocupação do legislador com as razões do decidir o § 1º cujo preceptivo normativo considera **não fundamentada** a disposição que: **(i)** limitar-se à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida; **(ii)** empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso; e **(iii)** invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão.

16. A prefalada omissão, diga-se, não poderá ser colmatada pelas subseqüentes instâncias da Administração, pois tal expediente implicaria não apenas alteração, mas verdadeira criação de critério jurídico *manu propria*. Deve a decisão, antes de resolver o mérito, delimitá-lo: indicar de maneira objetiva quais temas são devolvidos à sua cognição. No presente caso, diante de tal deficiência de fundamentação, tal tarefa simplesmente não se faz possível.

17. Assim, voto por negar provimento ao recurso de ofício para anular o auto de infração lavrado em virtude de preterição e cerceamento do direito de defesa.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator