



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10469.723190/2016-69
Recurso De Ofício
Acórdão nº 3301-012.557 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de junho de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ITAPETINGA AGRO INDUSTRIAL S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. VERIFICAÇÃO DA REGRA VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. PREJUDICIAL DE ADMISSIBILIDADE. PORTARIA MF Nº 2/23. SÚMULA CARF Nº 103.

A verificação do limite de alçada, para fins de Recurso de Ofício, ocorre (i) quando da prolação de decisão favorável ao contribuinte pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), para fins de interposição de Recurso de Ofício, observando-se a legislação da época e (ii) quando da apreciação do recurso pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), em Preliminar de Admissibilidade, para fins de seu conhecimento, aplicando-se o limite de alçada então vigente, nos termos da Súmula Carf nº 103.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício, nos termos da Súmula CARF nº 103.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Semiramis de Oliveira Duro, Jose Adao Vitorino de Moraes, Jucileia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Laercio Cruz Uliana Junior.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Natal – RN, foi lavrado contra a Interessada o Auto de Infração de fls. 02/06, por meio do qual está se está a exigir o crédito tributário abaixo discriminado:

IOF / Operações de crédito	R\$ 5.540.831,02
Multa de ofício (75%)	R\$ 4.155.623,24
Juros de mora (calculados até 07/2016)	R\$ 2.280.610,26
TOTAL	R\$ 11.977.064,52

Os fatos que motivaram a autuação encontram-se descritos no tópico II.1 do Termo de Encerramento de Ação Fiscal – fls. 09/12, abaixo reproduzido:

“II – DAS INFRAÇÕES IDENTIFICADAS

II.1 – TRIBUTAÇÃO DO IOF

IOF Concedido sobre Mútuos – Crédito Fixo

Falta de Retenção e Recolhimento do IOF Incidente sobre Mútuos Concedidos a Empresas Interligadas

13. A fiscalizada realizou diversas operações de mútuo com empresas ligadas onde esta figura como concessora de empréstimos, em relação as quais não procedeu às retenções e recolhimentos devidos referentes ao IOF, na qualidade de responsável, bem como não declarou os valores do IOF incidentes e devidos nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF.

14. Os registros dos direitos relativos às operações de concessão dos créditos financeiros foram efetuados nas contas do Ativo – Realizável a Longo Prazo (Conta 121010000 – Créditos em Interligadas e Conta 121060000 – Valores a Receber), caracterizando em-préstimos de valor do principal definido a ser utilizado pelo mutuário.

15. Em ação fiscal anterior, a empresa já havia sido autuada por falta de retenções/recolhimentos referentes ao IOF, bem como por não ter procedido a declaração dos valores devidos nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF. Na ocasião, foram apresentados os contratos de concessão de mútuo com empresas interligadas nos quais a Itapetinga Agroindustrial figura na condição de credora (com formalização da entrega realizada através de depósito bancário ou cheque; com 4 anos de carência para pagamento; com prazo para quitação de 96 meses e com juros de 6% a.a., inclusive durante o período de carência).

16. Na presente fiscalização foi verificada a disponibilização de recursos nas mesmas condições(15), tendo o contribuinte registrado estas operações no Ativo Realizável a Longo Prazo e nos grupos de contas de Crédito em Interligadas (Cód. 121010000) e Valores a Receber (Cód. 121060000)(16).

17. Dessa forma, a partir dos valores escriturados nestes grupos de contas, constatou-se a realização destas operações de mútuo, analiticamente registradas nas contas contábeis constantes do anexo 07 deste relatório fiscal(17).

(15) Vide contrato de mútuo com empresas interligadas realizados pela fiscalizada, nos anexos – DOCUMENTO 5 [fls. 177/322]

(16) Vide Balancete da fiscalizada (Grupo de Contas ARLP – Créditos em Interligadas e ARLP – Valores a Receber) do ano de 2012 (fonte: Escrituração Contábil Digital – ECD), nos anexos – DOCUMENTO 6 [fls. 322/324]

(17) Vide Razões de contas representativas de Mútuos com Interligadas (fonte: Escrituração Contábil Digital – ECD do ano de 2012), nos anexos – DOCUMENTO 7 [fls. 328/401]

18. A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional- CTN), nos seus arts. 63 a 67, dispõe sobre o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários – IOF. A Lei nº 8.894, de 21 de junho de 1994, no seu art. 3º, determina quem são os sujeitos passivos da exação. A Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, em seu art. 13, caput, prevê que as operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas sujeitam-se à incidência do IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas por instituições financeiras.

19. O Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, regulamenta o IOF e disciplina:

- A alínea “b” do inciso I e os §§ 1º e 15 do 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:

[...]

b) quando ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, a base de cálculo é o principal entregue ou colocado à sua disposição, ou quando previsto mais de um pagamento, o valor do principal de cada uma das parcelas:

1. mutuário pessoa jurídica: 0,0041% ao dia;

2. mutuário pessoa física: 0,0082% ao dia;

[...]

§ 1º O IOF, cuja base de cálculo não seja apurada por somatório de saldos devedores diários, não excederá o valor resultante da aplicação da alíquota diária a cada valor de principal, prevista para a operação, multiplicada por trezentos e sessenta e cinco dias, acrescida da alíquota adicional de que trata o § 15, ainda que a operação seja de pagamento parcelado (Redação dada pelo Decreto nº 6.391, de 2008)

[...]

§ 15. Sem prejuízo do disposto no caput, o IOF incide sobre as operações de crédito à alíquota adicional de trinta e oito centésimos por cento, independentemente do prazo da operação, seja o mutuário pessoa física ou pessoa jurídica. (Incluído pelo Decreto nº 6.339, de 3 de janeiro de 2008)

- E o inciso I do § 1º e o § 3º do Decreto nº 6.306/2007:

Art. 3º 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 nº 5.172, de 1966, art. 63, inciso I).

§ 1º Entende-se ocorrido o fato gerador e devido o IOF sobre operação de crédito:

I - na data da efetiva entrega, total ou parcial, do valor que constitua o objeto da obrigação ou sua colocação à disposição do interessado;

II – no momento da liberação de cada uma das parcelas, nas hipóteses de crédito sujeito, contratualmente, a liberação parcelada;

[...]

§ 3º A expressão “operações de crédito” compreende as operações de:

I – empréstimo sob qualquer modalidade, inclusive abertura de crédito e desconto de títulos (Decreto-Lei nº 1.783, de 18 de abril de 1980, art. 1º, inciso I)

[...]

III – mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física (Lei nº 9.779, de 1999, art. 13)

- Ainda o art. 2º, I, c, determina que o imposto incide sobre operações de créditos realizadas entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, e o art. 5º, caput, III, que a empresa que conceder o crédito é responsável pela cobrança e recolhimento do IOF.

20. Assim, configurando as operações de mútuo realizadas pela fiscalizada hipótese de incidência do Imposto, será lavrado Auto de Infração para cobrança do IOF devido, conforme valores detalhados abaixo(18):

MÊS	CRÉDITOS EM INTERLIGADAS (Cod. Cta. 121010000)	CRÉDITOS EM INTERLIGADAS (Cod. Cta. 121010000) Acréscimos	VALORES A RECEBER (Cod. Cta. 121060000)	VALORES A RECEBER (Cod. Cta. 121060000) Acréscimos	SALDOS DEVEDORES (Total)	ACRÉSCIMOS DEVEDORES (Total)	IOF (0,0041%)	IOF (0,38%)
Jan/2012	8.294.883.164,98	458.478,83	3.154.082.675,02	0,00	11.448.965.840,00	458.478,83	469.407,60	1.742,22
Fev/2012	7.754.252.138,64	1.104.987,38	2.950.599.470,18	0,00	10.704.825.608,82	1.104.987,38	438.897,85	4.198,95
Mar/2012	8.246.959.945,91	221.549,08	3.154.082.675,02	0,00	11.401.042.625,93	221.549,08	467.442,75	841,89
Abr/2012	7.999.650.781,68	1.024.167,77	3.051.338.072,60	0,00	10.991.988.854,28	1.024.167,77	450.671,54	3.891,84
Mai/2012	8.178.857.282,60	3.25.704,67	3.154.082.675,02	0,00	11.352.919.957,62	3.25.704,67	464.649,72	1.997,68
Jun/2012	7.882.725.195,00	2.185.481,62	3.051.338.072,60	0,00	10.935.063.267,60	2.185.481,62	448.337,59	8.304,83
Jul/2012	8.131.773.879,69	1.230.136,20	3.154.082.675,02	0,00	11.285.856.554,71	1.230.136,20	462.720,12	4.674,52
Ago/2012	8.144.472.824,09	641.081,07	3.154.082.675,02	0,00	11.298.555.499,11	641.081,07	463.240,78	2.436,11
Sep/2012	7.873.991.239,62	1.785.265,75	3.051.338.072,60	0,00	10.925.939.382,22	1.785.265,75	447.963,10	6.784,02
Out/2012	8.140.206.097,04	733.505,91	3.154.082.675,02	0,00	11.294.288.772,06	733.505,91	463.060,84	2.863,32
Nov/2012	7.880.767.132,16	1.755.058,98	3.051.338.072,60	0,00	10.933.105.204,76	1.755.058,98	448.257,31	6.669,22
Dez/2012	8.176.964.342,62	1.894.554,12	3.154.082.675,02	0,00	11.331.047.017,64	1.894.554,12	464.572,93	7.199,31
						TOTAL		R\$ 5.540.831,03

(...)"

(18) Vide planilha com apuração dos saldos devedores diários e acréscimos devedores diários, nos anexos – DOCUMENTO 8 [fls. 403/415]

Cientificada da exigência em 22/07/2016 - fls. 715/716, a Interessada apresentou, em 23/08/2016, a impugnação de fls. 720/741, instruída com os documentos de fls. 742/1114, alegando, resumidamente, o seguinte:

- Qualificação errônea dos fatos

A Fiscalização entendeu que todos os lançamentos registrados nas contas sintéticas de nº 121060000 – “Valores a Receber” e de nº 121010000 – “Créditos em Interligadas” representaram operações de mútuo.

As autoridades fiscais lançadoras laboraram, todavia, de forma superficial, pois, se houvessem realizado as diligências necessárias para o deslinde da questão, teriam percebido que as operações creditícias registradas nestas contas não possuem natureza de mútuo simples, mas sim de uma conta corrente contábil entre pessoas interligadas.

Em face da qualificação equivocada dos fatos ocorridos, e diante da falta do necessário aprofundamento da investigação, por parte dos Auditores-Fiscais autuantes, resta demonstrada a nulidade do auto de infração, por vício material.

- Não incidência de IOF nas operações de conta corrente contábil

A operação de mútuo não se confunde com a de conta corrente. No contrato de mútuo, o credor dá em empréstimo coisa fungível ao devedor, que se obriga a restituir “coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade”. Já no contrato de conta corrente não há um empréstimo propriamente dito; as partes estabelecem uma relação na qual cada uma delas pode ocupar a posição de credor e devedor, o que lhe dá a característica de contrato bilateral, com direitos e obrigações recíprocas.

O art. 13 da Lei 9.779/1999 só autoriza a cobrança de IOF nas operações de mútuo, nada dispondo sobre o contrato de conta corrente.

E nem se alegue a existência de atos normativos expedidos pelo Poder Executivo, prevendo a incidência de IOF sobre contratos de conta corrente contábil. Tais atos infralegais são instrumentos ineficazes para estabelecer o critério material da regra-matriz de incidência.

Sendo assim, não há que se falar em incidência de IOF sobre as operações registradas nas contas sintéticas de nº 121060000 – “Valores a Receber” e de nº 121010000 – “Créditos em Interligadas”.

- Erros na apuração da base de cálculo do imposto

Ainda que admitíssemos, para fins de argumentação, a incidência de IOF sobre as operações de conta corrente contábil, o lançamento, de todo modo, deveria ser anulado, em razão de erros cometidos pela Fiscalização na apuração do imposto.

A cobrança de IOF sobre os mútuos realizados por pessoas jurídicas não financeiras foi instituída, como se sabe, pela Lei nº 9.779/1999.

Ocorre que o saldo inicial da conta “121060000 – Valores a Receber”, que serviu de base para a apuração do imposto, é formado por valores que se originaram de operações ocorridas antes da vigência da Lei nº 9.779/1999.

Expurgando-se da planilha de cálculo os mútuos realizados antes da entrada em vigor da Lei nº 9.779/1999, observa-se que o saldo inicial da conta “121060000 – Valores a Receber”, em 01/01/2012, seria negativo, no montante de R\$ 10.705.348,54, (cfr. Anexo I.I, às fls. 787/789), o que indica que a Interessada atuou, na verdade, como mutuária, e não como mutuante.

Por outro lado, é importante registrar que, após a entrada em vigor da Lei nº 9.779/1999, a conta “121060000 – Valores a Receber” não registrou movimentações, inexistindo, portanto, saldos devedores diários sujeitos à incidência de IOF (cfr. Anexo III.II, fls. 1107/1112).

Não bastasse o erro acima apontado, houve ainda outro equívoco da Fiscalização na apuração do IOF. De fato, ao elaborar a planilha da conta corrente contábil existente entre a Interessada e as empresas a ela ligadas, o Auditor-Fiscal autuante desconsiderou os lançamentos da conta “221010000 – Obrigações a Pagar”, que também compuseram a referida conta corrente.

Evidenciados, deste modo, os vícios materiais na apuração do IOF devido, cumpre declarar a nulidade do auto de infração.

Em face das alegações de defesa, houve por bem esta Turma julgadora baixar o processo em diligência, por meio da Resolução DRJ/RJO nº 787, de 30/03/2017 – fls. 1124, a fim de que os Auditores-Fiscais autuantes esclarecessem: — (i) se a Interessada realizou, no ano-calendário de 2012, operações de empréstimo implementadas sob a modalidade de crédito rotativo, que denotassem a existência de uma conta corrente contábil com outras empresas a ela ligadas; (ii) se os lançamentos registrados na conta 221010000 – “Obrigações a Pagar” porventura integraram a referida conta corrente contábil.

Em atendimento ao solicitado, os Auditores-Fiscais autuantes prestaram os esclarecimentos necessários, no relatório de fls. 1127/1129, instruído com os documentos de fls. 1130/1145, informando, objetivamente: — QUE, no ano-calendário de 2012, a Interessada realizou, sim, operações que configuraram a existência de uma conta corrente contábil com empresas ligadas, utilizando, para isso, a Conta 121060000 – “Valores a Receber”; QUE os lançamentos registrados na Conta 221010000 – “Obrigações a Pagar” integraram, sim, a referida conta corrente.

Em decisão unânime, a 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I julgou procedente a impugnação, exonerando a integridade do crédito tributário constituído, em acórdão assim ementado:

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

Ano-calendário: 2008

IOF. OPERAÇÕES DE MÚTUO. CONTA CORRENTE COM VALORES DOS PRINCIPAIS DEFINIDOS. ERRO DA AUTORIDADE FISCAL NO CRITÉRIO DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Nas operações de crédito realizadas por meio de conta corrente em que fique definido o valor do principal, a incidência do IOF deverá se dar a cada liberação de recursos, tomando-se como base de cálculo do imposto o valor de cada principal entregue ou colocado à disposição do mutuário.

Verificado erro da autoridade fiscal no critério de apuração da base de cálculo do imposto, cumpre cancelar o lançamento.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Tendo em vista que crédito tributário exonerado excede o limite de alçada de R\$ 2.500.000,00, estabelecido pela Portaria MF nº 63, de 09/02/2017, da decisão, houve recurso de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Relator.

Preliminar de Admissibilidade

Em observância ao disposto no artigo 1º da Portaria MF nº 63/17, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício da decisão prolatada através do Acórdão nº 12-094.611, que declarou procedente a impugnação e exonerou o crédito tributário.

A verificação do "limite de alçada", em face de Decisão da DRJ favorável ao contribuinte, ocorre em dois momentos:

(i) na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), para fins de interposição de Recurso de Ofício, no momento da prolação de decisão favorável ao contribuinte, observando-se a legislação da época, e

(ii) no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), para fins de conhecimento do Recurso de Ofício, quando da apreciação do recurso, em Preliminar de Admissibilidade, aplicando-se o limite de alçada então vigente.

É o que está sedimentado pela Súmula Carf nº 103, assim ementada:

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.

A norma processual tem aplicação imediata. O Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, consagrou aludida regra, em seu artigo 1.211, *in verbis*:

Art. 1.211. Este Código regerá o processo civil em todo o território brasileiro. Ao entrar em vigor, suas disposições aplicar-se-ão desde logo aos processos pendentes.

Em 17.02.2023, contudo, a Portaria MF nº 63/17 foi revogada pela Portaria MF nº 2/23, estabelecendo novo limite de alçada para interposição de recurso de ofício:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

No presente, o montante de tributo e encargos de multa exonerados soma o valor total de R\$ 9.696.454,26 (principal de R\$5.540.831,02 e multa de R\$4.155.623,24), portanto, abaixo do limite de alçada, vigente na data do presente julgamento.

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício, nos termos da Súmula CARF nº 103.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe