



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

**Processo n°** 10880.722255/2013-45  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-005.351 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de outubro de 2018  
**Matéria** IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS - IOF  
**Recorrente** INBRANDS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

RECURSOS CONTABILIZADOS COMO ADIANTAMENTO A FORNECEDORES. SALDO RECLASSIFICADO PARA CONTA DE “MÚTUO”. IOF. INCIDÊNCIA.

A existência de transferência de recursos registrados a título de “Adiantamento a Fornecedores”, onde um cliente adianta recursos continuamente a seu fornecedor, com vista a futuras prestações de serviços, não caracteriza, em princípio, operação sujeita à incidência de IOF. No caso, porém, em que o saldo positivo da conta é transferido para uma conta de “mútuo” e, não estando demonstrado que os recursos repassados representavam, realmente, um pagamento antecipado para futura aquisição de um serviço, o aporte de recursos financeiros realizado sistematicamente caracteriza-se como operação de crédito correspondente a mútuo, ou seja, verdadeira linha de crédito rotativa, nos exatos termos da configuração do fato gerador do IOF, segundo o disposto no art. 13 da Lei nº 9.779/99. A incidência do imposto dar-se-á sobre os saldos transferidos.

**MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO (SUCESSÃO). RESPONSABILIDADE DA INCORPORADORA (SUCESSORA).**

A pessoa jurídica incorporadora é responsável pelo crédito tributário da incorporada, respondendo tanto pelos tributos como pela multa de ofício e demais encargos legais decorrentes de infração cometida pela empresa sucedida, mesmo que formalizados após a alteração societária, desde que relativos a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira Presidente

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Candido Brandão Junior, Semiramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Morais Pereira.

## Relatório

Visando à elucidação do caso, adoto e cito o relatório do constante da decisão recorrida, Acórdão no 12-088.880 - 9ª Turma da DRJ/RJO (fls 2009 e seguintes):

### CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO

Trata o processo de Auto de Infração lavrado pela DRF/RJ1, exigindo da Interessada, acima identificada, o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) no valor de R\$260.340,69, acrescidos de multa de ofício de 112,50%, e juros de mora calculados até 06/2013.

### SÍNTESE DA AUTUAÇÃO

2. Consta no Auto de Infração que foi constatada infração por falta de recolhimento de IOF (imposto sobre operação de crédito, câmbio, seguro e relativa a títulos e valores imobiliários), para fatos geradores ocorridos de janeiro a dezembro de 2009.

3. Na presente ação fiscal também foram constatadas infrações à legislação tributária do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, objeto da lavratura dos Autos de Infração, formalizados nos processos nº 10880.722254/2013-09 e 10880.722256/2013-70.

## DO RELATÓRIO FISCAL

4. Consta no Relatório Fiscal o que segue.

4.1. A ação fiscal iniciou sobre a CIA DE MARCAS, incorporada pela INBRANDS SA, conforme registros da JUCERJA. Dada a extinção por incorporação da CIA DE MARCAS, (doravante denominada RICHARDS), foi feita a lavratura do Auto de Infração em nome da INBRANDS sua sucessora.

4.2. O contribuinte era pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro real anual (arts. 246 e ss., do Decreto nº 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99).

4.3. Em 20/12/2011, compareceu a Fiscalização no endereço da RICHARDS para iniciar o procedimento fiscal mediante a lavratura de termo de intimação solicitando os documentos necessários ao procedimento.

4.4. O Sr. Evaldo Martins Ribeiro, gerente contábil da empresa, tomou ciência da intimação.

4.5. Em 11/01/2012, a RICHARDS, através de seus advogados, requereu prorrogação do prazo da intimação, informando que apresentava CD contendo "boa parte das informações solicitadas". O pedido foi deferido sendo feita a ressalva de que o CD estava vazio. Ou seja, não foi apresentada nenhuma informação até aquela ocasião.

4.6. Em fevereiro daquele ano, compareceu novamente a Fiscalização na empresa para receber os documentos solicitados e fazer nova intimação solicitando meio magnético.

4.7 O Sr. Evaldo informou que os documentos ainda não tinham sido enviados do arquivo geral que se encontrava em outro município e por isso não poderia atender a intimação tempestivamente.

4.8.. No mês seguinte compareceu a Fiscalização na empresa, para receber os documentos solicitados na primeira intimação e o arquivo magnético, conforme solicitado na segunda intimação. Somente foi apresentado o arquivo magnético, restando pendentes os documentos e comprovações da primeira intimação.

4.9. A Fiscalização foi informada pelo Sr. Evaldo que a RICHARDS encontrava-se em fase de reestruturação e que possivelmente ocorreriam mudanças no quadro da empresa. Mesmo assim, nas semanas seguintes ele enviou por email

algumas planilhas contendo demonstrativos das informações solicitadas na primeira intimação. (DOC.2).

4.10. De posse daquelas informações, tentou a Fiscalização, sem sucesso, contato com o Sr. Evaldo com o objetivo de selecionar especificamente alguns documentos para viabilizar o início da análise fiscal.

4.11. A Fiscalização compareceu novamente na empresa em 20/04, quando tomou conhecimento que o Sr. Evaldo não trabalhava mais na RICHARDS. Naquele momento a Fiscalização foi atendida pela Sra. JACIONE CORREA PIRES, que não soube informar quem representaria a empresa junto à Fiscalização.

4.12. Foi lavrado termo de continuidade do procedimento e solicitado que a pessoa encarregada de representar a empresa entrasse em contato.

4.13. Em abril/2012, o Sr. Diego, advogado da RICHARDS, entrou em contato telefônico informando que a empresa tinha sido adquirida por outro grupo e que ele ficaria encarregado de atender a fiscalização.

4.14. Contudo naquela ocasião o Sr. Diego informou que não estava a par da fiscalização, vez que o Sr. Evaldo foi demitido e saiu da empresa sem deixar qualquer histórico da fiscalização.

4.15. No dia 04/05/12, compareceu a Fiscalização novamente na RICHARDS, sendo atendido pela Sra. FABIANA COSTA BAHIA, advogada assistente do Sr. DIEGO, tendo sido fornecido contrato de prestação de serviços e royalties (Doc.10), uma das solicitações da primeira intimação.

4.16. Em 05/07/2012, dada à confusão que estava instaurada na

RICHARDS e face ao não atendimento das intimações, foi lavrado termo de REINTIMAÇÃO, recebido pela Sra. FABIANA, solicitando os documentos constantes da primeira intimação.

4.17. Em 31/07/2012, o Sr. DIEGO apresentou alguns dos comprovantes de despesas já solicitados e parte das planilhas enviadas antes por e-mail pelo Sr. EVALDO, impressas e rubricadas (Doc.7).

4.18. Posteriormente, em contato com o Sr. DIEGO, a Fiscalização foi informada que ele também havia sido demitido e que a RICHARDS fora incorporada por outra empresa de São Paulo.

4.19. Em consulta no sistema da JUCERJA verificou-se que a RICHARDS tinha sido incorporada pela empresa INBRANDS S.A.

4.20. Objetivando encerrar a fiscalização, a INBRANDS foi intimada a tomar ciência de todas as pendências da ação fiscal, abrindo, mais uma vez, prazo para que fossem feitas as devidas comprovações.

4.21. Em resposta a intimação, a Sra. JACIONE CORREA PIRES e o Sr. CIRO DE OLIVEIRA BRITO, passaram a atender a fiscalização. Novamente, a fiscalização colocou os representantes da empresa a par da ação fiscal.

4.22. Em 18/10/12, pela primeira vez durante toda fiscalização, a Sra. JACIONE apresentou várias respostas às demandas da intimação e solicitou prorrogação de prazo para o cumprimento dos itens pendentes.

4.23. Em 25/10/2012, antes do cumprimento das pendências das intimações anteriores, foi lavrada nova intimação, com base nos documentos até então apresentados, solicitando esclarecimentos.

4.24. Apenas a partir daí é que foram apresentados esclarecimentos e documentos DOC. 1 e outros, tendo sido atendida a intimação de 25/10/12.

4.25. Como restaram várias dúvidas e várias pendências não esclarecidas, em 20/02/2013, foi lavrada nova intimação, que foi atendida em várias etapas, sendo apresentados vários documentos em abril de 2013, pela Sra. JACIONE.

4.26. Em junho/2013, face às dúvidas que restavam, foi feita a última intimação à empresa solicitando documentos relacionados aos mútuos efetuados para empresa RF PARTICIPAÇÕES LTDA. Consta do Relatório Fiscal que a intimação foi atendida neste mesmo mês.

4.27. A Fiscalização somente conseguiu efetuar as apurações necessárias após os atendimentos do Sr. CIRO e da Sra. JACIONE.

4.28. Anteriormente, a RICHARDS atendeu precária e confusamente deixando de apresentar documentos nos prazos estipulados o que impediu o bom andamento do trabalho.

4.29. Mesmo com os documentos apresentados por aquelas pessoas, restaram vários itens pendentes de comprovação o que acarretou na presente autuação com aplicação de multa agravada.

## DA INFRAÇÃO

4.30. Segundo a Fiscalização, conforme se verifica na contabilidade da RICHARDS, foram registrados vários valores referentes a mútuos realizados com empresas de sócios em comum com a RICHARDS.

4.31. Aduz que, nas planilhas -7- anexas, tais valores foram registrados para cálculo do IOF devido pela operação de empréstimo, sendo feito o cotejo dos valores devidos com os valores declarados na DCTF. Assim, foram apuradas diferenças não recolhidas, conforme consta na planilha em questão.

4.32. Com relação aos empréstimos feitos para a empresa RF PARTICIPAÇÕES LTDA, no montante de R\$ 24.622.452,28, a Fiscalização fez algumas considerações a mais.

4.33. Segundo o Autuante, conforme se verifica na contabilidade, o valor de R\$ 23.736.780,14, registrado como mútuo em 31/12/2009 teve como contrapartida a conta 1111079 (Adiantamento a Fornecedores). Ou seja, os valores transferidos a título de adiantamento para futura prestação de serviço foram convertidos em mútuo no dia 31/12/2009.

Contudo o contrato apresentado pela empresa, para justificar o mútuo, é datado de fevereiro de 2009.

4.34. Ademais, verificou que, na memória de cálculo apresentada com relação a este mútuo, os valores entregues como empréstimo foram transferidos a partir do início de 2009 e que houve algumas amortizações.

4.35. Considerando haver “discrepância entre a contabilidade, o contrato e a memória de cálculo apresentada”, a Fiscalização decidiu lavrar, em junho/2013, intimação solicitando esclarecimentos com relação ao mútuo e quais seriam as transferências relacionadas a ele.

4.36. Em resposta, a INBRANDS informou que existem algumas incorreções na memória de cálculo apresentada e afirmou que o valor convertido em mútuo na contabilidade se refere aos últimos lançamentos de adiantamentos para RF PARTICIPAÇÕES LTDA feitos pela RICHARDS.

4.37. Analisando tal informação a Fiscalização constatou que tais fatos seriam mais compatíveis com a contabilidade e com o contrato, sendo, portanto, adotada tal linha para o cálculo do IOF.

4.38. Diante do quadro em questão, considerou que o mútuo foi celebrado em fevereiro de 2009 e efetivado no momento das transferências em questão.

4.39. Declarou que, independentemente do registro contábil apontar a data de 31/12/2009, levou em consideração, para fins de tributação do IOF, as datas das efetivas transferências e disponibilização de numerário para a mutuaría e ainda que não foram consideradas amortizações, conforme memória de cálculo, pois as mesmas não restaram comprovadas nem escrituradas.

4.40. Por derradeiro, efetuou os cálculos de IOF, conforme consta no conjunto de planilhas 7.

4.41. Cumpre destacar ainda as considerações acerca das “despesas com assessorias” feitas pela Fiscalização (fls. 1673/1678) a seguir:

#### “3.2 - DESPESAS COM ASSESSORIAS

Em análise da contabilidade da empresa verificou-se que as despesas com assessoria tinham significativo peso nas despesas operacionais. Assim, a análise em questão focou-se na conta 3103025, referente às despesas com assessorias.

Conforme se verifica nos lançamentos da contabilidade da empresa e nas notas fiscais apresentadas, os valores referentes às despesas com assessorias foram integralmente pagos a empresa RF PARTICIPAÇÕES LTDA.

Em consulta nos sistemas da SRF, verifiquei que a empresa RF PARTICIPAÇÕES LTDA, doravante denominada RF PARTICIPAÇÕES, é composta pelo seguinte quadro societário:

Processo nº 10880.722255/2013-45  
Acórdão n.º 3301-005.351

S3-C3T1  
Fl. 2.381

CPF/CNPJ	Nome/Nome Empresarial	Qualificação	Percentual sobre o Capital Total
164.073.427-91	RICARDO DIAS DA CRUZ AFFONSO FERREIRA	Sócio	59,37
364.005.727-91	FREDERICO DERZIE LUZ	Sócio	25,44
260.834.438-06	ADGOBERTO BARNABE	Sócio	0,49
035.656.977-25	ADRIANA VIEIRA COSTA	Sócio	0,49
020.913.997-87	ALCIR TEIXEIRA DE LIMA	Sócio	0,49
054.161.897-03	ALICE MONNERAT ERTHAL	Sócio	0,49
082.170.087-10	ANA LUIZA SOUZA ANDRADE	Sócio	0,49
611.278.847-00	ANDREA MARIA HAMERS COSTA	Sócio	0,49
665.859.457-00	CARLOS ANDRE DE LAURENTIS	Sócio	0,49
073.830.097-70	CASSIANO LEMOS CUNHA	Sócio	0,49
376.148.277-91	FERNANDO JOSE FERREIRA GOMES DAMASCENO	Sócio	0,49
034.241.997-88	FLAVIO DOS SANTOS DE NIJS	Sócio	0,49
635.525.157-04	GABRIEL INACIO TEIXEIRA RAMOS	Sócio	0,49
507.560.016-68	GERALDO MARCIO CALAIS SALGADO	Sócio	0,49
001.330.347-39	GLORIA MARIA MIRANDA MARQUES	Sócio	0,49
090.070.197-83	IVANA IORIO VERRISSIMO DE AQUINO CORREA	Sócio	0,49
447.432.627-04	JOSE ALBERTO DA SILVA	Sócio	0,49
780.229.401-00	JULIANA BARREIROS CAETANO	Sócio	0,49

Processo nº 10880.722255/2013-45  
Acórdão n.º 3301-005.351

S3-C3T1  
Fl. 2.382

781.118.547-49	JULIO CEZAR NERY DE OLIVEIRA	Sócio	0,49
078.774.917-60	KAMILA FERREIRA BARROSO	Sócio	0,49
381.968.084-53	LYGIA PAULA MEDEIROS DE BARROS CORREIA	Sócio	0,49
906.068.927-53	MARCELO DE SOUZA MORAES GOMES	Sócio	0,49
136.475.318-98	MARCELO MEIRA SILVA	Sócio	0,49
594.455.567-04	MARCO AURELIO DE BARROS ANTUNES	Sócio	0,49
075.008.707-28	MITZI CAVOUR HAFNER	Sócio	0,49
000.317.787-47	PAULA DO REGO NOVAES FERNANDES	Sócio	0,49
820.678.567-15	PEDRO LORENZO RONCISVALLE	Sócio	0,49
756.108.337-87	RENATO LUIZ FONSECA DE FREITAS	Sócio	0,49
628.572.747-34	SERGIO AUGUSTO VILLACA VILLAS BOAS	Sócio	0,49
028.128.047-93	SOLANGE LOPES SOARES PEREIRA	Sócio	0,49
752.469.377-04	SPERCIA MAGDA LATMAN BEREICOA	Sócio	0,49
736.142.117-20	VERONICA MARIA HAMERS	Sócio	0,49

Cotejando o quadro societário da RF PARTICIPAÇÕES com o da RICHARDS, constata-se que cerca de 85% da RF PARTICIPAÇÕES pertence aos dois sócios detentores da RICHARDS e que a quase totalidade (82%) de suas receitas origina-se em pagamentos da RICHARDS.

	R\$	%
<b>Receita de Serviços da RF PARTICIPAÇÕES</b>	R\$ 11.779.484,46	<b>100%</b>
<b>Cia de Marcas</b>		
Assessoria	R\$ 7.766.013,33	
royalties	R\$ 1.941.503,34	82%
<b>Salinas Ind. de Roupas S.A (EMPRESA DO GRUPO)</b>	R\$ 1.414.877,96	<b>12%</b>

Ademais, o contador das duas empresas é a mesma pessoa o que demonstra que administrativamente as empresas seguiam a mesma linha. Ressalta-se ainda, que a RF PARTICIPAÇÕES não tem nenhum funcionário registrado e é sujeita ao regime de tributação do LUCRO PRESUMIDO enquanto que a RICHARDS apura o imposto de renda pelo LUCRO REAL.

A composição das duas empresas e a dimensão dos valores relacionados a prestação de serviço em questão fez a auditoria suspeitar da legitimidade e necessidade dos serviços elencados nas notas fiscais apresentadas pela empresa, uma vez que tais despesas poderiam estar sendo

usadas como forma de planejamento para aumentar o montante das despesas da RICHARDS e remeter recursos que seriam tributados com base na alíquota de 32% na RF PARTICIPAÇÕES acarretando uma "economia" de tributos, conforme indicado abaixo:

TOTAIS DE TRIBUTOS REFERENTES À R\$ 7.766.013,33 NAS DUAS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO				
Tributação	IR (15%)	Adicional IR	CSLL	TOTAIS
LUCRO REAL	R\$ 1.164.902,00	R\$ 752.601,33	R\$ 698.941,20	R\$ 2.616.444,53
LUCRO PRESUMIDO (32%)	R\$ 372.768,64	R\$ 224.512,43	R\$ 223.661,18	R\$ 820.942,25
<b>DIFERENÇA</b>				<b>R\$ 1.795.502,28</b>

As notas fiscais (doc.9) descreviam os serviços de maneira bastante genérica informando apenas "prestação de serviço de assessoria".

Assim, em 19/09/2012, foi feita intimação solicitando esclarecimentos e detalhes sobre os serviços elencados nas despesas da conta 3103025. A INBRANDS respondeu aos quesitos, conforme segue:

1. Qual o tipo de serviço relacionado às assessorias da conta 3103025? Resp. Vide cláusula 1a - objeto do contrato de prestação de serviços técnicos especializados, anexo à resposta.
2. Qual foi o técnico que prestou o serviço, informando sua capacitação? Resp. Os sócios da contratada eram os técnicos responsáveis pela prestação do serviço.
3. Como conheceu a prestadora dos serviços e como mantinha contato com ela? Resp. A contratante e a contratada tinham sócios em comum.
4. A contratada atua no mercado junto a outros clientes? Resp. Sim. Podem ser elencados, por exemplo, GH Comércio e Representações Ltda; Canesin, Canesin e Cia Ltda; MR1 Comércio de Roupas Ltda; RP Comércio de Confecções Ltda; JP Comércio de Vestuário e Acessórios Ltda.
5. Apresentar documentos produzidos na prestação dos serviços e quaisquer outros elementos que comprovem a inequívoca prestação dos serviços? Resp. É apresentado um CD contendo projetos (DOC 3).

Face às respostas da empresa, conseguiu-se localizar no sistema o CNPJ da RP Comércio de Confecções Ltda., um dos outros clientes da RF PARTICIPAÇÕES LTDA. apontados na resposta da intimação. Apurou-se que este

cliente adota o nome fantasia RICHARDS. Ou seja, certamente, trata-se de uma loja vinculada ao grupo.

Não obstante, a documentação contida no CD apresentado para justificar as despesas com prestação de serviços (resp. Item 5 da intimação) resumiu-se basicamente a três projetos, um de base de e-mails, outro Internet nas lojas e outro de estoque integrado, o que, por si só, não seria suficiente para comprovar a efetiva necessidade de tais serviços no valor de R\$ 7.766.013,33 (PLANILHA 9).

Ainda, soma-se ainda a tudo isso o fato de 85% da RF PARTICIPAÇÕES LTDA. pertencerem aos detentores da totalidade das quotas da RICHARDS a época. Ora, se o valor pago pela despesa seria transferido para outra empresa cuja quase totalidade era pertencente aos sócios da tomadora do serviço e se o serviço foi prestado pelos sócios, conforme a própria INBRANDS informa, não há necessidade do serviço ser prestado por outra empresa, uma vez que os próprios sócios poderiam prestá-lo diretamente na RICHARDS, contratando, se fosse o caso, os outros sócios minoritários como prestadores de serviço autônomos.

Ademais, qualquer dúvida que porventura reste, com relação à necessidade dos serviços, pulveriza-se quando verificamos nas "propriedades" do arquivo PDF do projeto apresentado - Estoque Integrado - que constam dentre outros, como autores do projeto, o Sr. Fernando Pacheco e a Sra. Cássia Marques, funcionários assalariados da RICHARDS.

Apurou-se que o Sr. Fernando Machado Pacheco, CPF 043.068.547/52 e a Sra. Cássia Maria Marques Lopes, CPF 050.418.558/62, estão registrados na DIRF da RICHARDS - ano 2009 - como funcionários assalariados.

Ora veja, se os próprios funcionários da RICHARDS estão executando o serviço, novamente se conclui que seria desnecessário contratar a RF PARTICIPAÇÕES para prestar o serviço.

Via de conseqüência, dada a não comprovação da necessidade de um gasto de R\$ 7.766.013,33 para custear os projetos apresentados (Internet nas lojas, base de e-mails e estoque integrado), relacionada aos serviços descritos genericamente nas notas fiscais, foi efetuada sua glosa para fins de apuração do lucro real.”

Da Impugnação da Fiscalizada

5. Inconformada com o crédito tributário originado da ação fiscal da qual teve ciência do lançamento em 27/06/2013, a Interessada apresentou em 29/07/2013, impugnação tempestiva, instruída com documentos, argüindo o que segue:

“(…) 2.2. De acordo com o Relatório Fiscal que integra o AUTO ("RELATÓRIO FISCAL"), CIA DE MARCAS, denominada "Richards" pelo RELATÓRIO FISCAL, teria registrado em sua contabilidade "vários valores referentes a mútuos realizados com empresas de sócios em comum”.

Ao cotejar os valores declarados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais ("DCTF") pela respectiva empresa e os valores supostamente registrados em sua contabilidade como mútuos, o

RELATÓRIO FISCAL entendeu que teriam diferenças de IOF não recolhidas. É o que se depreende do trecho abaixo transcrito:

"Conforme se verifica na contabilidade da RICHARDS, foram registrados vários valores referentes a mútuos realizados com empresas de sócios em comum com a RICHARDS. Nas planilhas - 7 - anexas tais valores foram registrados para cálculo do IOF devido pela operação de empréstimo, sendo feito o cotejo dos valores devidos com os valores declarados na DCTF. Assim, foram apuradas diferenças não recolhidas, conforme consta na planilha em questão”.

2.3. Ainda no entendimento do RELATÓRIO FISCAL, os adiantamentos feitos por CIA DE MARCAS a RF Participações Ltda. ("RF PARTICIPAÇÕES") no período de janeiro a dezembro de 2009, registrados na Conta 1111079 (adiantamento fornecedores), tratar-se-iam de mútuo concedido pela CIA DE MARCAS à respectiva empresa.

2.4. Para assim concluir, o RELATÓRIO FISCAL se baseou no contrato de mútuo celebrado entre CIA DE MARCAS e RF PARTICIPAÇÕES ("CONTRATO DE MÚTUO"), conforme demonstram as seguintes passagens:

“Ademais, com relação aos empréstimos feitos para a empresa RF PARTICIPAÇÕES, no montante de R\$24.622.452,28, vale aqui algumas considerações a mais”.

Conforme se verifica na contabilidade, o valor de R\$23.736.780,14, registrado como mútuo em 31/12/2009 teve como contrapartida a conta 1111079 (adiantamento fornecedores). Ou seja, os valores transferidos a título de

adiantamento para futura prestação de serviço foram convertidos em mútuo no dia 31/12/2009. Contudo o contrato apresentado pela empresa, para justificar o mútuo, é datado de fevereiro de 2009. (...)

Diante do quadro em questão restou claro que o mútuo foi celebrado em fevereiro de 2009 e efetivado no momento das transferências em questão.

Assim, independentemente do registro contábil apontar a data de 31/12/2009, foram levadas em consideração, para fins de tributação do IOF, as datas das efetivas transferências e disponibilização de numerário para a mutuária."

2.5. Por fim, o RELATÓRIO FISCAL pretende sustentar que teria havido embaraço a fiscalização, sob o argumento de que, em alguns momentos, "as intimações deixaram de ser cumpridas tempestivamente".

2.6. Em decorrência, o AUTO foi lavrado para exigir da IMPUGNANTE, responsável por sucessão da CIA DE MARCAS, IOF, acrescido de multa majorada de 112,5%, e juros moratórios, no total de R\$640.957,61.

2.7. A IMPUGNANTE passa a demonstrar a improcedência do AUTO.

3. Da Improcedência da Exigência do IOF Sobre os Valores Pagos a Título de Adiantamento a Fornecedores

3.1. No ano-calendário de 2009, CIA DE MARCAS adiantou valores a RF PARTICIPAÇÕES para futura prestação de serviços pela respectiva empresa. Os referidos adiantamentos foram devidamente contabilizados na Conta 1111079, denominada "Adiantamento Fornecedores".

3.2. Em 31.12.2009, os valores registrados na Conta 1111079 foram convertidos em mútuo.

3.3. No curso da fiscalização, foi apresentado CONTRATO DE MÚTUO, datado de fevereiro de 2009, bem como memória de cálculo que a própria IMPUGNANTE esclareceu conter informações equivocadas, por tratar indevidamente adiantamentos como mútuo (tanto que constam da referida memória adiantamentos anteriores à celebração do contrato de mútuo).

Ao analisar os referidos documentos, as autoridades fiscais solicitaram esclarecimentos a respeito do mútuo e de "quais seriam as transferências relacionadas a ele".

3.4. Em resposta, a IMPUGNANTE esclareceu que o valor convertido em mútuo na contabilidade se referia apenas aos últimos lançamentos de adiantamentos feitos pela CIA DE MARCAS para RF PARTICIPAÇÕES (R\$1.766.601,73 e R\$470.591,84), conforme relata o próprio RELATÓRIO FISCAL:

"Em resposta, a INBRANDS informa que existem algumas incorreções na memória de cálculo apresentada e afirma que o valor convertido em mútuo na contabilidade se refere aos últimos lançamentos de adiantamentos para RF PARTICIPAÇÕES feitos pela RICHARDS".

3.5. Muito embora os esclarecimentos prestados pela IMPUGNANTE, o RELATÓRIO FISCAL descaracterizou os adiantamentos feitos por CIA DE MARCAS para PARTICIPAÇÕES, no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2009, e presumiu que se trataria de mútuo entre as duas empresas, com base no fato de o CONTRATO DE MUTUO ter sido celebrado em fevereiro de 2009.

"Analisando tal informação constatei que tais fatos seriam mais compatíveis com a contabilidade e com o contrato, sendo, portanto, adotada tal linha para o cálculo do IOF.

Diante do quadro em questão restou claro que o mútuo foi celebrado em fevereiro de 2009 e efetivado no momento das transferências em questão.

Assim, independentemente do registro contábil apontar a data de 31/12/2009, foram levadas em consideração, para fins de tributação do IOF, as datas das efetivas transferências e disponibilização de numerário para a mutuaria.".

3.6. Entretanto, o entendimento do RELATÓRIO FISCAL está equivocado.

O Regulamento do IOF, aprovado pelo Decreto n.º 6.306, de 14.12.2007 ("REGULAMENTO DO IOF"), determina que:

"Art. 2º O IOF incide sobre:

I - operações de crédito realizadas: (...)

c) entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física;

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.

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

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

(...)."

3.7. A simples leitura do referido artigo demonstra que para que ocorra o fato gerador do IOF o montante objeto da operação de crédito tem que ter sido efetivamente entregue ao respectivo destinatário ou, pelo menos, colocado à sua disposição.

3.8. Primeiramente, cumpre salientar que, ao contrário do que o RELATÓRIO FISCAL pretende sustentar com base em mera presunção, os adiantamentos feitos pela CIA DE MARCAS a RF PARTICIPAÇÕES não tem natureza de operação de crédito para fins de incidência do IOF.

Trata-se, de fato, de antecipação de uma receita futura da RF PARTICIPAÇÕES decorrente do respectivo serviço prestado.

3.9. É importante mencionar, ainda, que era prática comum na CIA DE MARCAS fazer adiantamentos a fornecedores. Tanto é que, no ano-calendário de 2008, período também anterior à celebração do CONTRATO DE MÚTUO, a CIA DE MARCAS efetuou diversos adiantamentos à RF PARTICIPAÇÕES, conforme se verifica na planilha anexa (Doe. 02).

3.10. Na medida em que os serviços eram efetivamente prestados e faturados pela RF PARTICIPAÇÕES, os valores adiantados pela CIA DE MARCAS eram deduzidos dos respectivos montantes devidos, conforme demonstram planilha e os documentos anexos (Doe. 03).

3.11. A título exemplificativo, cite-se a seguinte situação: nos dias 30.01.2009, 05.02.2009 e 06.02.2009, CIA DE MARCAS adiantou, respectivamente, os montantes de R\$255.000,00, R\$197.000,00 e R\$463.000,00 para RF PARTICIPAÇÕES. Os referidos montantes foram abatidos do valor devido pela CIA DE MARCAS pelos serviços prestados por RF PARTICIPAÇÕES no período de junho de 2009 e pelos royalties referentes a agosto de 2009,

conforme demonstram as Faturas 2042 e 2043 anexas (Doe. 03).

3.12. Portanto, não há que se confundir os adiantamentos concedidos pela CIA DE MARCAS a RF PARTICIPAÇÕES, quitados por meio da execução de serviços e royalties devidos, com operação de crédito objeto de tributação pelo IOF. Nesse sentido, manifestou-se o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), em decisão formalizada no Acórdão n.º 3402-00.472:

"IOF. OPERAÇÃO DE CRÉDITO REALIZADA ENTRE EMPRESAS NÃO FINANCEIRAS. INCIDÊNCIA. REQUISITOS. A Lei n.º 9.779, em seu art. 13, definiu como fato gerador do IOF a operação de crédito em que figure como fornecedora do crédito pessoa jurídica não financeira, mas desde que essa operação configure mútuo de recursos financeiros.

Não o é mero adiantamento de recursos a fornecedor de serviço regularmente contratado, a ser quitado por meio da execução do serviço.

Recurso Provido. (...)

(...) 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 n.º 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.

(...)

Assim, não basta, a meu ver, configurar ter ocorrido uma operação de crédito — qualquer operação — para que seja exigível de instituição não financeira o IOF. Por isso, também, não basta a citação, feita pela autoridade julgadora, do artigo do CTN que descreve o fato gerador daquele imposto (art. 63). As operações de crédito aí genericamente definidas apenas obrigam instituições financeiras, motivo, aliás, que tomou necessária a edição do

artigo 13 da Lei nº 9.779, no qual, por oportuno, isso é expressamente mencionado.

A escâncara, empresa não financeira é contribuinte do imposto quando contrai, junto à financeira, operação de crédito — qualquer operação.

Mas só o é na condição de concessora do crédito quando concede mútuo.

Nesse sentido, mister se fazia provar que a operação pactuada, em verdade, de mútuo se tratava. Para tanto, se teria de demonstrar que houve efetivamente a devolução de dinheiro, servindo o contrato de prestação de serviço meramente para mascarar a efetiva operação. A fiscalização demonstrou exatamente o contrário: para ela as obras foram regularmente contratadas; a empresa contratada, embora mantenha relação societária com a contratante, é dedicada ao ramo da construção civil e, mais importante, realizou de fato as obras contratadas, ainda que parcialmente.

De nenhum valor, a meu sentir, a afirmação da douta autoridade julgadora acerca da forma como eram registradas contabilmente as quitações: não poderiam ser de outra, tratando-se. Como se trata, de adiantamentos. No momento da concessão, registra-se um direito contra o prestador do serviço, valor que tem de ser baixado pela entrega do serviço (não de dinheiro como ocorreria no mútuo).

Nesses termos, somente poderia se colocar a discussão se os valores adiantados não guardassem qualquer proporcionalidade com as obras contratadas. Isto é, se já houvesse sido "adiantado" valor muito superior ao contratado ou este não guardasse proporção com o valor das obras a executar. Apenas nessa hipótese se estaria desqualificando a operação registrada contabilmente (como afirma ter ocorrido a autuada), mas aí de forma fundamentada, a meu ver. (...)

3.13. Portanto, não há como imputar a natureza de mútuo aos valores transferidos pela CIA DE MARCAS para a RF PARTICIPAÇÕES, a título de "Adiantamentos a Fornecedores".

3.14. Ainda que, por absurdo, se entenda que os adiantamentos feitos pela CIA DE MARCAS a RF PARTICIPAÇÕES teriam natureza de operação de crédito objeto de tributação pelo IOF, como pretende sustentar o RELATÓRIO FISCAL, o CONTRATO DE MÚTUO, por si só, não é suficiente para fazer surgir a obrigação tributária de pagar o IOF.

3.15. Com efeito, as Cláusulas 1a e 2a do CONTRATO DE MÚTUO (Doe. 04) dispõe que:

“Cláusula 1ª - OBJETO”.

O objeto do presente contrato é a concessão, a título de empréstimo, da importância de até R\$ 30.000.000,00 (Trinta milhões de Reais), a ser colocada à disposição da MUTUÁRIA por parte da MUTUANTE, em parcelas ou no montante total, sempre que solicitado pela MUTUÁRIA.

Cláusula 2a - PRAZO

A MUTUARIA se obriga a restituir à MUTUANTE a quantia recebida em razão do empréstimo ora realizado, em prazo indeterminado."

3.16. Como se pode observar, por meio do CONTRATO DE MÚTUO, CIA DE MARCAS se comprometeu a colocar R\$30.000.000,00 à disposição de RF PARTICIPAÇÕES quando fosse solicitado por ela. Ou seja, com a celebração do CONTRATO DE MÚTUO o montante em questão não foi disponibilizado automaticamente a RF PARTICIPAÇÕES, tampouco foi colocado à sua disposição.

3.17. Frise-se: não há cláusula no CONTRATO DE MÚTUO que estabeleça que a importância objeto do mútuo deveria ter sido imediatamente transferida ou colocada à disposição da RF PARTICIPAÇÕES, ou que essa transferência ocorreria, por exemplo, no mês em que celebrado o CONTRATO DE MÚTUO (fevereiro de 2009).

3.18. No presente caso, portanto, o fato gerador da obrigação tributária de pagar IOF surgiu apenas em 31.12.2009, quando efetivamente RF PARTICIPAÇÕES solicitou o empréstimo, e o montante em questão foi disponibilizado (fls. 664 e seguintes dos autos). Nessa ocasião, a IMPUGNANTE converteu a Conta 1111079 Para mútuo, para que sua contabilidade refletisse a realidade dos fatos.

3.19. Dessa forma, não há como atribuir a natureza de mútuo às transferências realizadas entre a IMPUGNANTE e a RF PARTICIPAÇÕES e, nessa conformidade, exigir o IOF relativamente ao período compreendido entre fevereiro e dezembro de 2009, razão pela qual o AUTO é improcedente.

4. Da Improcedência Da Exigência De Multa A Impugnante Por Suposta Infração Cometida Pela Companhia De Marcas

4.1. Ainda que o AUTO fosse procedente, o que se admite apenas para argumentar, continuaria a ser descabida a multa de ofício nele lançada.

4.2. Como já salientado anteriormente, a IMPUGNANTE é sucessora por incorporação da CIA DE MARCAS. No entanto, no ano-calendário autuado (2009), a IMPUGNANTE não tinha qualquer relação societária com a CIA DE MARCAS; com efeito, as referidas empresas não estavam sob controle comum e tampouco pertenciam ao mesmo grupo econômico.

4.3. Conforme demonstra a Ata da Assembléia Geral Extraordinária (Doe. 05), a IMPUGNANTE somente passou a integrar o quadro societário de CIA DE MARCAS em 10.06.2010, quando adquiriu participação minoritária na referida companhia; ou seja, em ano-calendário posterior ao objeto deste AUTO. Em 01.08.2012, a CIA DE MARCAS foi incorporada pela IMPUGNANTE (fls. 1536 a 1638 dos autos). Nesse contexto, aplica-se ao presente caso o art. 132 do CTN, que dispõe:

"Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas."

4.4. Nos termos do referido artigo, a empresa sucessora por incorporação, fusão ou transformação é responsável apenas pelo pagamento dos tributos devidos pela pessoa jurídica incorporada, mas não pelas penalidades pecuniárias decorrentes do não pagamento dos respectivos tributos. Nesse sentido, dispõe Luciano da Silva Amaro:

"Outra questão que merece registro é o das multas por infrações que possam ter sido praticadas antes do evento que caracterize a sucessão.

Tanto nas hipóteses do art. 132 como nas do art. 133, refere-se a responsabilidade por tributos. Estariam aí incluídas as multas? Várias razões militam contra essa inclusão. Há o princípio da personalização da pena, aplicável também em matéria de sanções administrativas. Ademais, o próprio Código define tributo, excluindo expressamente a sanção de ilícito (art. 30). Outro argumento de ordem sistemática está no art. 134; ao cuidar da responsabilidade de terceiros, esse dispositivo não fala em tributos, mas em "obrigação tributária" (abrangente também as penalidades pecuniárias, ex vi do art. 113, § 1º). Esse artigo, contudo, limitou a sanção às penalidades de

caráter moratório (embora ali se cuide de atos ou omissões imputáveis aos responsáveis). Se, quando o Código quis abranger penalidades, usou de linguagem harmônica com os conceitos por ele fixados, há de entender-se que, ao mencionar responsabilidade por tributos, não quis abarcar as sanções. Por outro lado, se dúvida houvesse, entre punir ou não o sucessor, o art. 112 do Código manda aplicar o princípio in dúbio pro réu. O Supremo Tribunal Federal, em vários julgados, negou a responsabilidade do sucessor por multas referidas a infrações do sucedido."

4.5 No mesmo sentido, tem-se o entendimento de MARIA TERESA MARTINEZ LÓPEZ:

"Em se tratando de imposição de multa, imprescindível a obediência ao princípio da legalidade e da tipicidade, que se completam como instrumento de defesa da liberdade humana. Onde o legislador não faz referência, não cabe ao intérprete fazê-lo. Pelo princípio da legalidade, o jurista obriga-se a pensar os problemas a partir da lei e conforme a lei, mas nunca contra ela. Feitas as considerações acima, pode-se dizer que, como regra geral, a denominação 'tributo' inserida no art. 132 do CTN não é extensiva à multa."

4.6. Ainda, segundo NATANAEL MARTINS e JULIANA NUNES DOS SANTOS:

"Tendo em vista que o art. 50, XLV, da CF/88, traduzido pelo ordenamento jurídico brasileiro como o princípio da pessoalidade da pena, impede que um indivíduo (pessoa física ou jurídica) seja punido por fato alheio, as multas decorrentes de infrações tributárias não devem passar da pessoa do contribuinte.

No caso específico de sucessão por fusão, incorporação ou cisão, a multa

aplicada anteriormente à realização da operação societária é transferida para o sucessor porque nessas hipóteses não mais se trata de uma sanção, mas sim de um passivo da sucedida.

Já nas situações em que, posteriormente ao ato da sucessão, a sucessora venha a ser penalizada por infração cometida pela sucedida, o princípio da pessoalidade da sanção não permite que a primeira seja onerada por infração cometida pela segunda, inclusive porque sequer tinha conhecimento desse passivo no momento da negociação."

4.7. Com efeito, tributo e penalidade são conceitos distintos. O próprio art. 30 do CTN exclui, de forma

expressa, a possibilidade de se enquadrar no conceito de tributo as penalidades decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias, ao definir o mesmo como "toda prestação pecuniária compulsória que não constitua sanção de ato ilícito".

4.8. A matéria está pacificada no âmbito do CARF e deu origem à Súmula n.º 47 do referido Órgão, assim redigida:

"Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico."

4.9. Da Súmula n.º 47 e dos Acórdãos paradigmas que a originaram depreende-se que a sucessora que não pertencer ao grupo econômico da sucedida ou estiver sob controle comum, como é o caso da IMPUGNANTE, não responde pela multa de ofício lavrada contra a sucedida após a data do evento.

4.10. Veja-se, por exemplo, o seguinte trecho do voto do Conselheiro

Relator Antônio Bezerra Neto proferido no julgamento do Acórdão n.º 103-23.509, proferido, em 26.06.2008, pela 3ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes, atual CARF:

"Multa de Lançamento de Ofício - Sucessão - Caracterização - A interpretação sistemática do CTN aliada ao conceito de que a pena não deve passar da pessoa de seu infrator, afasta a responsabilidade do sucessor pelas infrações anteriormente cometidas pelas sociedades incorporadas, desde que as sociedades, incorporadora e incorporada, não tenham mantido alguma relação de interdependência entre elas. (...)

A autuada, na qualidade de sucessora em virtude de incorporação, é responsável tributária pelos tributos devidos pela incorporadora, na forma do art. 132 do CTN.

Este dispositivo, ao estabelecer a responsabilidade tributária da pessoa jurídica sucessora por dívidas tributárias da empresa sucedida, nos casos de fusão, transformação, incorporação ou cisão, refere-se somente a tributos, a incluir além do valor principal somente os juros de mora. (...)

Assim, a regra geral é normalmente a não inclusão das penalidades nesses casos, a não ser que o lançamento seja anterior à sucessão (1); a ação fiscal que nele culminou

tenha se iniciado antes do evento sucessório; o lançamento seja posterior ao evento sucessório, mas se comprove que não houve mudança de controle acionário ou que a incorporada e a incorporadora não mantiveram algum tipo de relação de interdependência (3); ou esteja presente a fraude e o conluio, com o intuito de eximir a empresa sucedida das penalidades via transferência de suas responsabilidades para a sucessora (4).

Não se apresentando nenhuma daquelas ressalvas, é de se aplicar à regra geral: a não inclusão da penalidade nesses casos, em respeito ao princípio da personalização da pena aliada a uma interpretação sistemática do CTN."

4.11.No mesmo sentido, o Acórdão n.º 103-23.0315' abaixo transcrito:

"MULTA DE OFÍCIO. SUCESSÃO. Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora quando o controle da sucedida e sucessora é exercido pelas mesmas pessoas. O principal argumento quando à impossibilidade de se cobrar da sucessora multa por infrações fiscais cometidas pela sucedida tem como base o fato de não se poder imputar àquela responsabilidade por fatos que lhe seriam desconhecidos ou, ainda que conhecidos, completamente alheios a sua vontade.

O dispositivo mencionado [art. 132 do CTN] fala em tributos e a jurisprudência deste Colegiado é majoritária no sentido de excluir a responsabilidade do sucessor por multa devida pela sucedida, quando a autuação ocorre depois do ato que formalizou a sucessão."

4.12. É importante mencionar que o entendimento de que a sucessora não responde por multas impostas após a data da incorporação, quando sucessora e sucedida não estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico, está presente nos Acórdãos mais recentes sobre a matéria, como se verifica abaixo:

"MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA. PESSOAS JURÍDICAS NÃO LIGADAS. Nos termos da súmula 47 do CARF, a pessoa jurídica incorporadora somente é responsável pela multa de ofício, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico. (...)

(...) à época dos fatos, a incorporada pertencia a grupo econômico distinto, sendo inaplicável ao caso a Súmula CARF nº 47, que considera cabível a imputação de multa

de ofício à sucessora por infração cometida pela sucedida quando as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico ou estiverem sob controle comum. (...)

Nos termos do enunciado da súmula do CARF acima transcrito, a pessoa jurídica incorporadora somente é responsável pelas multa de ofício, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico."

"MULTA DE OFÍCIO. Somente é cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico. Interpretação da Súmula CARF nº 47.

(...) Interpreta-se que a Súmula CARF nº 47 define a única hipótese na qual é admissível a imputação de multa de ofício à sucessora."

"MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO SEM ALTERAÇÃO DE CONTROLE ACIONÁRIO. A pessoa jurídica incorporadora é responsável pelas infrações anteriormente cometidas pela incorporada, nos casos em que não se verifique mudança de controle acionário ou quando constatada relação de interdependência entre incorporadora e incorporada. (...)

Importante ressaltar que no Acórdão embargado eu já havia deixado consignado o meu entendimento de que o sucessor por incorporação é inteiramente responsável pelas multas punitivas aplicadas à incorporada,

nos casos em que não haja mudança acionária ou quando incorporada e incorporadora mantinham alguma relação de interdependência.

Para maior clareza, transcrevo um pequeno trecho do Acórdão embargado, fls. 720 (grifado):

Assim, a regra geral é [...] a não inclusão das penalidades punitivas nesses casos. Esta regra comporta apenas quatro exceções, a saber:

- a) lançamento da multa punitiva anterior à sucessão;
- b) lançamento decorrente de ação fiscal que já havia se iniciado antes do evento sucessório;
- c) situações em que se comprove que não houve mudança de controle acionário ou que a incorporada e a

incorporadora mantinham algum tipo de relação de interdependência;

d) situações em que esteja presente a fraude e o conluio, com o intuito de eximir a empresa sucedida das penalidades via transferência de suas responsabilidades para a sucessora".

4.13. Conclui-se, portanto, que a jurisprudência administrativa é pacífica quanto à responsabilidade da sucessora por multas aplicadas à sucedida:

(i) se a multa for lançada em data anterior à da incorporação, ela será transferida à sucessora, por ter se integrado ao passivo da sucedida;

(ii) contudo, se o lançamento é posterior à data em que ocorre a operação societária, e sucessora e sucedida não estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico à época dos fatos que deram causa ao lançamento, a responsabilidade da sucessora estará limitada exclusivamente aos tributos devidos pela sucedida.

4.14. No caso em exame, conforme demonstrado no itens 4.2. e 4.3. acima, os documentos acostados aos autos comprovam que:

(i) a IMPUGNANTE e a COMPANHIA DE MARCAS não pertenciam ao mesmo grupo econômico e não estavam sob controle comum no ano-calendário a que se refere a autuação (2009);

(ii) o lançamento é posterior à sucessão, tendo em vista que:

(a) a incorporação de CIA DE MARCAS pela IMPUGNANTE ocorreu em 01.08.2012 (fls. 1536 a 1638 dos autos); e (b) a IMPUGNANTE foi cientificada do AUTO em 27.06.201

(iii) não há qualquer indício, sequer alegação, de fraude ou conluio.

4.15. Logo, mesmo que os tributos ora lançados fossem devidos, o que se admite apenas para argumentar, não seria cabível a imposição da multa à IMPUGNANTE, na qualidade de sucessora da CIA DE MARCAS, sob pena de violação ao artigo 132 do CTN.

## 5. Da Inexistência De Embaraço A Fiscalização

5.1. O RELATÓRIO FISCAL pretende sustentar que a IMPUGNANTE teria embaraçado a fiscalização, sob o

argumento de que em alguns momentos, "as intimações deixaram de ser cumpridas tempestivamente".

Para tanto, o RELATÓRIO FISCAL fundamentou a aplicação da multa agravada de 112,5% no art. 44, §2º, I, da Lei n.º 9.430/969.

5.2. Entretanto, diferentemente do que pretende o RELATÓRIO FISCAL, não há que se falar em embaraço à fiscalização no presente caso.

5.3. Primeiramente, cumpre salientar que o próprio RELATÓRIO FISCAL reconhece que fatos atípicos provocaram o atraso na entrega da documentação solicitada, quais sejam: (i) a CIA DE MARCAS, objeto de fiscalização, estava passando por uma reestruturação; (ii) os Srs. Evaldo e Diego, funcionários da CIA DE MARCAS, responsáveis pelo acompanhamento da fiscalização em determinado período de tempo, haviam sido demitidos; e (iii) a CIA DE MARCAS havia sido incorporada pela IMPUGNANTE. É o que se depreende dos trechos abaixo transcritos:

"Naquela ocasião fui informado pelo Sr. Evaldo que os documentos ainda não tinham sido enviados do arquivo geral que se encontrava em outro município e por isso não poderia atender a intimação tempestivamente.

(...)

(...) Naquela ocasião, fui informado pelo Sr. Evaldo que a RICHARDS encontrava-se em fase de reestruturação e que possivelmente ocorreriam mudanças no quadro da empresa.  
(...)

Por consequência, compareci novamente na empresa em 20/04, quando fui surpreendido com a notícia de que o Sr. Evaldo não trabalhava mais na RICHARDS. (...)

Com efeito, em abril de 2012, o Sr. Diego, advogado da RICHARDS, entrou em contato telefônico informando que a empresa tinha sido adquirida por outro grupo e que ele ficaria encarregado de atender a fiscalização. (...)

Posteriormente, em contato com o Sr. Diego, fui informado que ele também havia sido demitido e que a RICHARDS fora incorporada por outra empresa de São Paulo.

Em consulta no sistema da JUCERJA verifiquei que a RICHARDS tinha sido incorporada pela empresa INBRANDS. (...) Conforme citado na descrição dos fatos, em vários momentos da fiscalização as intimações deixaram de ser cumpridas tempestivamente o que

prejudicou o bom andamento da auditoria fiscal. Em alguns momentos, tais atrasos foram justificados pelas demissões das pessoas que representavam a empresa junto ao fisco e pela fase de transição em que a empresa se encontrava.

(...)." (Grifou-se.)

5.4. Mesmo considerando todos os fatos envolvendo a reestruturação da CIA DE MARCAS, o que, por si só, já é suficiente e razoável para justificar a demora na entrega de parte da documentação, todos os esclarecimentos e documentos solicitados pelas autoridades fiscais no curso do procedimento de fiscalização foram apresentados, parte pela CIA DE MARCAS, parte pela IMPUGNANTE, como reconhece o próprio RELATÓRIO FISCAL, nos seguintes termos:

"No mês seguinte, compareci na empresa para receber os documentos solicitados na primeira intimação. Somente foi apresentado o arquivo magnético, restando pendentes os documentos e comprovações da primeira intimação. (...) Lavrei o termo de continuidade do procedimento e solicitei que a pessoa encarregada de representar a empresa entrasse em contato comigo. Com efeito, em abril/2012, o Sr. Diego, advogado da RICHARDS, entrou em contato telefônico informando que a empresa tinha sido adquirida por outro grupo e que ele ficaria encarregado de atender a fiscalização.

(...)

No dia 04/05/12, compareci novamente na RICHARDS, sendo atendido pela Sra. Fabiana Costa Bahia, advogada assistente do Sr. Diego.

Naquele momento, prestei várias informações sobre o procedimento e retive o contrato de prestação de serviços e royalties, uma das solicitações constantes da primeira intimação. (...)

Em 31/07/12, o Sr. Diego apresentou alguns dos comprovantes de despesas já solicitados e parte das planilhas enviadas antes por e-mail pelo Sr. Evaldo, impressas e rubricadas. (...)

Em resposta à intimação, fui contatado pela Sra. Jacione Correa Pires e pelo Sr. Ciro de Oliveira Brito, que passaram a atender a fiscalização.

(...)

Em 18/10/2012, pela primeira vez durante toda a fiscalização, a Sra.

Jacione apresentou várias respostas às demandas da intimação e solicitou prorrogação de prazo para o cumprimento dos itens pendentes.

Em 25/10/12, antes do cumprimento das pendências das intimações anteriores, efetuei nova intimação, com base nos documentos até então apresentados, solicitando esclarecimentos. Atendendo a intimação de 25/10, a Sra. Jacione e o Sr. Ciro apresentaram vários esclarecimentos e documentos.

Como restavam várias dúvidas e várias pendências não esclarecidas, em 20/02/13, efetuei nova intimação, que foi atendida em várias etapas, sendo apresentados vários documentos em abril/2013 pela Sra. Jacione.

Em junho/2013, face às dúvidas que restavam foi feita a última intimação a empresa solicitando documentos relacionados aos mútuos efetuados para a empresa RE PARTICIPAÇÕES LTDA. A intimação foi atendida neste mesmo mês.

Em resumo, pode-se afirmar que a fiscalização somente conseguiu efetuar as apurações necessárias após os atendimentos do Sr. CIRO e da Sra.

JACIONE. Anteriormente, a RICHARDS atendeu precária e confusamente a fiscalização deixando de apresentar documentos nos prazos estipulados o que impediu o bom andamento do trabalho".

5.5. Como se pode observar do relato do próprio RELATÓRIO FISCAL, em nenhum momento houve recusa de apresentação de documentos e informações solicitadas. Pelo contrário, sempre houve o cuidado de informar à fiscalização o porquê de não se conseguir atender às solicitações dentro do prazo concedido e cumprir o quanto solicitado, mesmo que com atraso, frise-se, plenamente justificável.

5.6 Tanto é que os AUTOS foram lavrados justamente com base nas informações e documentos fornecidos pela CIA DE MARCAS e pela IMPUGNANTE durante a fiscalização, sem nenhuma dificuldade ou obstáculo para quantificar o suposto crédito tributário.

5.7. Não há, portanto, que se falar em embaraço à fiscalização, tendo em vista que, para a sua caracterização, é imprescindível que o procedimento fiscalizatório seja efetivamente embaraçado, isto é, prejudicado, obstaculizado pelo contribuinte, o que não ocorreu no presente caso.

5.8. Cumpre ressaltar que a demora em prestar os esclarecimentos solicitados pela fiscalização não pode ser considerada, por si só, como embaraço a fiscalização, ainda mais considerando a situação fática já narrada e reconhecida pelas próprias autoridades fiscais. Com efeito, é imprescindível que o atraso em prestar os esclarecimentos tenha, de fato, causado prejuízos ao Fisco. Nesse sentido, manifestou-se o CARF em decisões abaixo transcritas:

"MULTA AGRAVADA. FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO. O agravamento da multa de ofício pelo atraso ou não atendimento de intimações e pedidos de esclarecimentos só tem aplicação quanto efetivamente demonstrada a recusa ou efetivo prejuízo ao procedimento fiscal. Dispondo a fiscalização dos elementos necessários para apuração da matéria tributável, descabe o agravamento da multa por não atendimento à intimação para apresentação dessas informações. A jurisprudência deste Colegiado vem seguindo na linha de que o agravamento da multa só se justifica quando plenamente caracterizada a recusa no atendimento às solicitações ou ainda quando o atraso ou o não atendimento causa prejuízos à ação fiscal. De fato a intenção do legislador foi mesmo estabelecer um mecanismo de punição nas situações em que o atraso no fornecimento das informações solicitadas possa acarretar prejuízos ao procedimento fiscal".10 (Grifou-se.)

"EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO, IMPEDIMENTO À AÇÃO FISCALIZADORA. INTIMAÇÃO NÃO ATENDIDA, NÃO CARACTERIZAÇÃO. O embaraço à fiscalização somente se configura quando a Autoridade Fiscal responsável por uma ação fiscal venha a se defrontar com ações ou omissões, por parte do sujeito passivo, capazes de embaraçar, dificultar ou impedir o desenvolvimento da ação. Sendo possível à Autoridade Fiscal prosseguir com sua ação, sem dificuldades ou contratempos, adotando todos os procedimentos cabíveis ao caso em concreto, o não atendimento à intimação não configura embaraço ou impedimento à ação fiscalizatória.

Analisando esse dispositivo, entendo que a penalidade se dirige ao ato de embaraçar, dificultar ou impedir a ação fiscal por qualquer forma, sendo um exemplo dessas formas — a que o legislador devotou especial atenção - o não atendimento a uma intimação fiscal.

Assim, sem passar despercebida, inclusive, a topologia do dispositivo normativo acima transcrito, o fato de não-apresentação de resposta à intimação somente caracterizaria o presente tipo infracional quando restasse claro o

embaraço, a dificuldade ou o impedimento à ação de fiscalização aduaneira advindo de tal omissão.

No presente caso, a Intimação n.º 006/04 da Divisão de Despacho Aduaneiro (DIDAD) da Alfândega do Porto de Santos (fl. 28) intimava o contribuinte a, no prazo de 20 (vinte) dias contados a partir da ciência, apresentar cópia ou informar o número da declaração de importação através da qual retornaram ao país as mercadorias exportadas no regime aduaneiro especial de exportação temporária, concedido pela DRF/Uruguaiana/RS, através da DDE 1970047990/5 — R.E nº 97/0029832-001.

Pretendia a fiscalização, dessa forma, obter informações sobre a extinção do regime aduaneiro especial de exportação temporária mediante a comprovação, por parte do contribuinte, da efetiva reimportação da mercadoria. Entretanto, a ausência de resposta por parte do contribuinte em nenhum momento veio a causar embaraço, dificuldade ou impedimento à ação da fiscalização aduaneira.

Com efeito, no caso em comento, não ficou demonstrado que o fato do contribuinte não ter atendido a intimação da Fiscalização tenha causado qualquer tipo de embaraço ao andamento da ação fiscal, uma vez que ao Fisco restaria possível caminhar sem dificuldades ou contratempos com os procedimentos aplicáveis ao caso. (...)

(...) o silêncio da intimada somente configuraria o ato infracionário acusado se dele resultasse dificultada ou impedida a atividade fiscal, o que não ocorreu. Contrariamente, por não dificultar, impedir ou, por fim, embaraçar coisa alguma, o desatendimento de intimação cujos efeitos se resumem no desperdício pelo contribuinte da oportunidade de comprovação da extinção do regime especial de exportação temporária não tipifica a infração inscrita na peça acusatória."11

**MULTA AGRAVADA. FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO** - Dispondo a fiscalização dos elementos necessários para apuração da matéria tributável, descabe o agravamento da multa por não atendimento à intimação para apresentação dessas informações.

"O dispositivo mencionado pela autoridade lançadora estabelece as situações nas quais seria cabível a majoração da multa. Das hipóteses estabelecidas no texto legal, a única que em tese poder-se-ia aplicar ao presente caso seria o não atendimento no prazo marcado para prestar esclarecimentos. A meu ver, a intenção do legislador foi estabelecer um mecanismo de punição nas situações em que

o atraso no fornecimento das informações solicitadas possa acarretar prejuízos ao procedimento fiscal.

Registre-se que a norma fala em "prestar esclarecimentos" e não em "apresentar documentos". Isso porque a não apresentação de documentos implicaria para o sujeito passivo a possibilidade de ter seu resultado apurado por arbitramento, o que lhe imputaria um ônus tributário maior como de fato ocorreu no presente caso. Assim, seria desnecessário o agravamento da multa.

Ainda que se pudesse interpretar extensivamente o preceito legal para incluir situações em que o atraso refere-se a documentos solicitados, cabe ressaltar que a jurisprudência deste Colegiado restringe a aplicação da multa às situações nas quais o atraso ou o não atendimento tenha comprovadamente causado prejuízos ao Fisco.

Não foi o que aconteceu. Ao contrário, a exigência foi formalizada com base nas informações prestadas pelo sujeito passivo, ou seja, o não atendimento ou o atendimento insuficiente não afetou a apuração da irregularidade. Pelo exposto, entendo que não deva prevalecer o percentual de agravamento aplicado “.

#### "MULTA AGRAVADA. FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO

Dispondo a fiscalização dos elementos necessários para apuração da matéria tributável, descabe o agravamento da multa por não atendimento de intimação. Desta forma, é de ser observado, outrossim, que o não atendimento da intimação, não prejudicou em nada a apuração da matéria tributável, portanto, descabe o agravamento da multa de ofício pelo não atendimento dessas.

Assim, ratifico o entendimento das autoridades julgadoras precedentes, no sentido de ser reduzido o percentual da multa de ofício de 112,5% para 75%".

5.9. Em suma, uma vez que: (i) a CIA DE MARCAS e a IMPUGNANTE nunca se recusaram a auxiliar a fiscalização na obtenção de informações/documentos; e (ii) as autoridades fiscais tiveram à sua disposição todos os meios necessários para a lavratura do AUTO (e assim fizeram, inclusive com documentos e informações fornecidas pela própria IMPUGNANTE); não se pode cogitar da aplicação da multa agravada pela metade, uma vez que a conduta da IMPUGNANTE em nada

contribuiu para embaraçar a fiscalização, muito pelo contrário, foi imprescindível para que as autoridades fiscais lavrassem os AUTOS”.

Analisada a manifestação de inconformidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou improcedente a manifestação de inconformidade, com a seguinte ementa (fl. 2007):

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

Ano-calendário: 2009

RECURSOS CONTABILIZADOS COMO ADIANTAMENTO A FORNECEDORES. SALDO RECLASSIFICADO PARA CONTA DE “MÚTUO”. IOF. INCIDÊNCIA.

A existência de transferência de recursos registrados a título de “Adiantamento a Fornecedores”, onde um cliente adianta recursos continuamente a seu fornecedor, com vista a futuras prestações de serviços, não caracteriza, em princípio, operação sujeita à incidência de IOF. No caso, porém, em que o saldo positivo da conta é transferido para uma conta de “mútuo” e, não estando demonstrado que os recursos repassados representavam, realmente, um pagamento antecipado para futura aquisição de um serviço, o aporte de recursos financeiros realizado sistematicamente caracteriza-se como operação de crédito correspondente a mútuo, ou seja, verdadeira linha de crédito rotativa, nos exatos termos da configuração do fato gerador do IOF, segundo o disposto no art. 13 da Lei nº 9.779/99. A incidência do imposto dar-se-á sobre os saldos transferidos.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO (SUCESSÃO). RESPONSABILIDADE DA INCORPORADORA (SUCESSORA).

A pessoa jurídica incorporadora é responsável pelo crédito tributário da incorporada, respondendo tanto pelos tributos como pela multa de ofício e demais encargos legais decorrentes de infração cometida pela empresa sucedida, mesmo que formalizados após a alteração societária, desde que relativos a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

MULTA AGRAVADA. INTIMAÇÕES FISCAIS. IMPOSSIBILIDADE.

Incabível a majoração da multa de ofício de 75% para 112,5% quando se constata, a partir dos elementos de provas presentes nos autos, que toda ação fiscal se desenvolveu com base na documentação posta à disposição da fiscalização, não restando caracterizada recusa ou falta de atendimento por parte da contribuinte que comprometesse ou dificultasse trabalhos fiscais.

Foi apresentado Recurso Voluntário (fls. 2051/2081), no qual a Recorrente retoma suas razões.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Liziane Angelotti Meira - Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Preliminarmente, defende a nulidade da decisão recorrida por inovação. Afirma que a autuação se baseou nos contratos de mútuo e em nenhum momento discutiu a legitimidade ou substância dos serviços prestados pela RF Participações à Recorrente ou a qualquer outro cliente (fl. 2057).

Afirma que "o principal fundamento utilizado pela DECISÃO para indeferir a impugnação diz respeito à suposta ilegitimidade dos serviços prestados pela RF Participação em razão de aspectos que não têm nenhuma relação com a CIA DE MARCAS." Colaciona-se trecho da decisão recorrida, para análise mais minuciosa (fl. 2033/2034):

26. Passo a me pronunciar:

Da Exigência do IOF Sobre os Valores Pagos a Título de Adiantamento a Fornecedores

27. No ano-calendário de 2009, a CIA DE MARCAS adiantou valores à RF PARTICIPAÇÕES para futura prestação de serviços pela respectiva empresa. Os referidos adiantamentos foram devidamente contabilizados na Conta 1111079, denominada "Adiantamento Fornecedores".

28. Cumpre analisar o ponto fundamental da exigência e da impugnação: aquela foi formalizada, ante a constatação de repasses de valores, nas condições constantes do relatório, que traduziram mútuo e não prestação de serviços, com adiantamento do preço, como sustenta a impugnante.

29. Em verdade, a ocorrência de repasse de valores não é, em princípio, objeto de litígio. Fisco e contribuinte estão acordes em que tais transferências ocorreram e tiveram seus efeitos registrados na indigitada conta de Adiantamento a fornecedores (conta 1111079), com saldo transferido, em 31/12/2009 para a conta de mútuo entre Cia de Marcas e RF Participações LTDA.

30. A Fiscalização, quando da autuação fiscal, se baseou, no contrato de mútuo celebrado entre Cia de Marcas e RF Participações LTDA ("Contrato de Mútuo") e na contabilidade da Cia de Marcas.

31. Cumpre destacar que o CONTRATO DE MÚTUO foi datado de fevereiro de 2009 (fls. 1940/1942). Além do exposto, foi constatada memória de cálculo apresentada pela fiscalizada que, no entanto, posteriormente, veio a ser desqualificada pela própria impugnante, por conter, segundo a mesma, informações equivocadas, por tratar indevidamente adiantamentos como mútuo.

**32. Segundo o Relatório Fiscal, com relação aos empréstimos feitos para a empresa RF Participações LTDA, no montante de R\$ 24.622.452,28, o valor de R\$ 23.736.780,14, registrado como mútuo em 31/12/2009 teve como contrapartida a conta 1111079 (adiantamento a fornecedores).**

33. Intimada a prestar esclarecimentos com relação ao mútuo e indicar quais teriam sido as transferências da conta de Adiantamento a Fornecedores (conta 1111079) se referem ao mútuo (Termo de Intimação Fiscal- TIF 07, em 03/06/2013, fl.1507), a impugnante esclareceu que o valor convertido em mútuo na contabilidade se referia apenas aos últimos lançamentos de adiantamentos feitos pela CIA DE MARCAS para RF Participações LTDA (R\$ 1.766.601,73 e R\$ 470.591,84), conforme relata o próprio RELATÓRIO FISCAL. (Resposta ao TIF 07 em 21/06/2013, às fls. 1508/1523).

34. Cumpre analisar que a impugnante anexou documento DOC. 03 contendo cópia de Notas Fiscais (fls. 1926/1939) referentes a serviços de assessoria e royalties.

No entanto, a descrição dos serviços, constante das referidas Notas Fiscais, era genérica e não constava qualquer identificação dos contratos de prestação de serviço a que pudessem ser relacionados, mas tão somente a referência genérica destes serviços a "contrato".

35. A descrição genérica nas notas fiscais, tais como "serviços de assessoria conforme contrato" ou "royalties

conforme contrato”, é insuficiente. É necessário que a nota descreva a natureza do serviço, de forma a evidenciar o elemento que comprove a efetividade da operação, bem como identifique o contrato a que se relacione. No caso, não foi comprovada, portanto, a efetividade da prestação de serviços pela RF Participações LTDA.

36. Cumpre destacar a presença de outras circunstâncias que concorreram pela ilegitimidade dos serviços relacionados nas Notas Fiscais, conforme **constatadas pela Fiscalização no item 3.2. do Relatório Fiscal**, corroborando a ausência da efetividade dos serviços prestados pela RF Participações LTDA.:

- a) Os sócios Ricardo Dias da Cruz Affonso Ferreira e Frederico Derzie Luz, que também são sócios da CIA DE MARCAS, detinham 84,81% das quotas da RF PARTICIPAÇÕES;
- b) Aproximadamente 82% da receita da RF PARTICIPAÇÕES eram oriundos de pagamentos realizados pela CIA DE MARCAS;
- c) A CIA DE MARCAS e a RF PARTICIPAÇÕES tiveram o mesmo contador, o que supostamente indicaria que "administrativamente as empresas seguiam a mesma linha";
- d) A RF Participações LTDA não teve empregados;
- e) A composição das empresas e os valores envolvidos levantou a suspeita de que as despesas glosadas teriam sido utilizadas como planejamento fiscal, na medida em que os recursos remetidos à RF PARTICIPAÇÕES seriam tributados com base no lucro presumido e o valor das despesas da CIA DE MARCAS aumentaria;
- f) Um dos demais clientes da RF PARTICIPAÇÕES, listados na resposta à intimação apresentada pela CIA DE MARCAS, adotou o nome fantasia RICHARDS, o que indicou tratar-se de loja vinculada ao grupo;
- g) Os valores pagos pela prestação de serviço de assessoria, correspondentes a R\$7.766.013,33, abrangeram basicamente três projetos (base de e-mails, internet nas lojas e estoque integrado), cuja efetiva necessidade não teria sido comprovada;
- h) Considerando que aproximadamente 85% da RF PARTICIPAÇÕES pertenceriam a sócios da CIA DE MARCAS (que, à época, eram detentores da totalidade da empresa) e que os serviços eram prestados pelos sócios da RF PARTICIPAÇÕES, **a fiscalização entendeu** que os

sócios em comum poderiam tê-los prestado à CIA DE MARCAS, mediante a contratação dos sócios minoritários como prestadores de serviços autônomos; e

i) Dois dos autores do Projeto Estoque Integrado eram funcionários da CIA DE MARCAS (Fernando Pacheco e Cássia Marques).

37. Das constatações acima, conclui-se pela não comprovação de efetividade da prestação dos serviços pela RF Participações LTDA à Cia de Marcas, descaracterizando-se, portanto a transferência de recursos a título de “adiantamento a fornecedores”.

38. No presente caso, independente da data em que o contrato de mútuo foi celebrado (fevereiro de 2009), bem como do registro contábil da transferência dos valores da Conta 1111079 (“Adiantamento Fornecedores”) à conta de Mútuo, apontar a data de 31/12/2009, a Autuação levou em consideração, para fins de tributação do IOF, as datas das efetivas transferências e disponibilização de numerários para a mutuaría.

39. Portanto, foi constatada a ocorrência do fato gerador do IOF, nos termos do aprovado pelo Decreto n.º 6.306, de 14.12.2007 (“REGULAMENTO DO IOF”), qual seja a entrega do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação ou sua colocação à disposição do interessado.

40. A existência de transferência de recursos registrados a título de “Adiantamento a Fornecedores”, onde um cliente adianta recursos continuamente a seu fornecedor, com vista a futuras prestações de serviços, não caracteriza, em princípio, operação sujeita à incidência de IOF. No caso, porém, em que o saldo positivo da conta é transferido para uma conta de “mútuo” e, não estando demonstrado que os recursos repassados representavam, realmente, um pagamento antecipado para futura aquisição de um serviço, o aporte de recursos financeiros realizado sistematicamente caracteriza-se como operação de crédito correspondente a mútuo, ou seja, verdadeira linha de crédito rotativa, nos exatos termos da configuração do fato gerador do IOF, segundo o disposto no art. 13 da Lei nº 9.779/99. A incidência do imposto dar-se-á sobre os saldos transferidos.

41. Voto, portanto, por NEGAR PROVIMENTO à IMPUGNAÇÃO, para manter o crédito tributário exigido relativo ao IOF.

Verifica-se que a decisão recorrida volta-se em toda a exposição ao Auto de Infração. No Auto conclui-se que não foi comprovada a prestação dos serviços, conforme se verifica no seguinte trecho (fl. 1676):

Face às respostas da empresa, conseguiu-se localizar no sistema o CNPJ da RP Comércio de Confecções Ltda., um dos outros clientes da RF PARTICIPAÇÕES LTDA. apontados nas resposta da intimação. Apurou-se que este cliente adota o nome fantasia RICHARDS. Ou seja, certamente, trata-se de uma loja vinculada ao grupo.

Não obstante, a documentação contida no CD apresentado para justificar as despesas com prestação de serviços (resp. item 5 da intimação) resumiu-se basicamente a três projetos, um de base de emails, outro de Internet nas lojas e outro de estoque integrado, o que, por si só, não seria suficiente para comprovar a efetiva necessidade de tais serviços no valor de R\$ 7.766.013,33 (PLANILHA 9).

Ainda, soma-se ainda a tudo isso o fato de 85% da RF PARTICIPAÇÕES LTDA. pertencerem aos detentores da totalidade das quotas da RICHARDS a época. Ora, se o valor pago pela despesa seria transferido para outra empresa cuja quase totalidade era pertencente aos sócios da tomadora do serviço e se o serviço foi prestado pelos sócios, **conforme a própria INBRANDS informa**, não há necessidade do serviço ser prestado por outra empresa, uma vez que os próprios sócios poderiam prestá-lo diretamente na RICHARDS, contratando, se fosse o caso, os outros sócios minoritários como prestadores de serviço autônomos.

Dessa forma, verifica-se que a decisão recorrida não se distancia das conclusões e fundamentações constantes do Auto de Infração e que conclui, no mesmo sentido do Auto e também com base nos documentos juntados pela Recorrente, pela incidência do tributo em razão da operação de mútuo. Portanto, neste, ponto, propõe-se manter o entendimento da decisão recorrida e manter o Auto de Infração.

Em seguida, a Recorrente questiona a incidência do IOF na operação; defende que houve antecipação de receita futura da RF Participações decorrente do respectivo serviço prestado. Afirma que à medida que os serviços eram efetivamente prestados, os valores adiantados eram deduzidos dos montantes devidos. Defende também que as notas fiscais foram emitidas de acordo com a legislação estadual.

Voltemos ao voto da decisão recorrida:

Da Exigência do IOF Sobre os Valores Pagos a Título de Adiantamento a Fornecedores

27. No ano-calendário de 2009, a CIA DE MARCAS adiantou valores à RF PARTICIPAÇÕES para futura prestação de serviços pela respectiva empresa. Os referidos adiantamentos foram devidamente contabilizados na Conta 1111079, denominada "Adiantamento Fornecedores".

28. Cumpre analisar o ponto fundamental da exigência e da impugnação: aquela foi formalizada, ante a constatação de repasses de valores, nas condições constantes do relatório,

que traduziram mútuo e não prestação de serviços, com adiantamento do preço, como sustenta a impugnante.

29. Em verdade, a ocorrência de repasse de valores não é, em princípio, objeto de litígio. Fisco e contribuinte estão acordes em que tais transferências ocorreram e tiveram seus efeitos registrados na indigitada conta de Adiantamento a fornecedores (conta 1111079), com saldo transferido, em 31/12/2009 para a conta de mútuo entre Cia de Marcas e RF Participações LTDA.

30. A Fiscalização, quando da autuação fiscal, se baseou, no contrato de mútuo celebrado entre Cia de Marcas e RF Participações LTDA ("Contrato de Mútuo") e na contabilidade da Cia de Marcas.

31. Cumpre destacar que o CONTRATO DE MÚTUO foi datado de fevereiro de 2009 (fls. 1940/1942). Além do exposto, foi constatada memória de cálculo apresentada pela fiscalizada que, no entanto, posteriormente, veio a ser desqualificada pela própria impugnante, por conter, segundo a mesma, informações equivocadas, por tratar indevidamente adiantamentos como mútuo.

**32. Segundo o Relatório Fiscal, com relação aos empréstimos feitos para a empresa RF Participações LTDA, no montante de R\$ 24.622.452,28, o valor de R\$ 23.736.780,14, registrado como mútuo em 31/12/2009 teve como contrapartida a conta 1111079 (adiantamento a fornecedores).**

33. Intimada a prestar esclarecimentos com relação ao mútuo e indicar quais teriam sido as transferências da conta de Adiantamento a Fornecedores (conta 1111079) se referem ao mútuo (Termo de Intimação Fiscal- TIF 07, em 03/06/2013, fl.1507), a impugnante esclareceu que o valor convertido em mútuo na contabilidade se referia apenas aos últimos lançamentos de adiantamentos feitos pela CIA DE MARCAS para RF Participações LTDA (R\$ 1.766.601,73 e R\$ 470.591,84), conforme relata o próprio RELATÓRIO FISCAL. (Resposta ao TIF 07 em 21/06/2013, às fls. 1508/1523).

34. Cumpre analisar que a impugnante anexou documento DOC. 03 contendo cópia de Notas Fiscais (fls. 1926/1939) referentes a serviços de assessoria e royalties.

No entanto, a descrição dos serviços, constante das referidas Notas Fiscais, era genérica e não constava qualquer identificação dos contratos de prestação de serviço a que pudessem ser relacionados, mas tão somente a referência genérica destes serviços a "contrato".

35. A descrição genérica nas notas fiscais, tais como “serviços de assessoria conforme contrato” ou “royalties conforme contrato”, é insuficiente. É necessário que a nota descreva a natureza do serviço, de forma a evidenciar o elemento que comprove a efetividade da operação, bem como identifique o contrato a que se relacione. No caso, não foi comprovada, portanto, a efetividade da prestação de serviços pela RF Participações LTDA.

36. Cumpre destacar a presença de outras circunstâncias que concorreram pela ilegitimidade dos serviços relacionados nas Notas Fiscais, conforme **constatadas pela Fiscalização no item 3.2. do Relatório Fiscal**, corroborando a ausência da efetividade dos serviços prestados pela RF Participações LTDA.:

a) Os sócios Ricardo Dias da Cruz Affonso Ferreira e Frederico Derzie Luz, que também são sócios da CIA DE MARCAS, detinham 84,81% das quotas da RF PARTICIPAÇÕES;

b) Aproximadamente 82% da receita da RF PARTICIPAÇÕES eram oriundos de pagamentos realizados pela CIA DE MARCAS;

c) A CIA DE MARCAS e a RF PARTICIPAÇÕES tiveram o mesmo contador, o que supostamente indicaria que "administrativamente as empresas seguiam a mesma linha";

d) A RF Participações LTDA não teve empregados;

e) A composição das empresas e os valores envolvidos levantou a suspeita de que as despesas glosadas teriam sido utilizadas como planejamento fiscal, na medida em que os recursos remetidos à RF PARTICIPAÇÕES seriam tributados com base no lucro presumido e o valor das despesas da CIA DE MARCAS aumentaria;

f) Um dos demais clientes da RF PARTICIPAÇÕES, listados na resposta à intimação apresentada pela CIA DE MARCAS, adotou o nome fantasia RICHARDS, o que indicou tratar-se de loja vinculada ao grupo;

g) Os valores pagos pela prestação de serviço de assessoria, correspondentes a R\$7.766.013,33, abrangeram basicamente três projetos (base de e-mails, internet nas lojas e estoque integrado), cuja efetiva necessidade não teria sido comprovada;

h) Considerando que aproximadamente 85% da RF PARTICIPAÇÕES pertenceriam a sócios da CIA DE MARCAS (que, à época, eram detentores da totalidade da

empresa) e que os serviços eram prestados pelos sócios da RF PARTICIPAÇÕES, a **fiscalização entendeu** que os sócios em comum poderiam tê-los prestado à CIA DE MARCAS, mediante a contratação dos sócios minoritários como prestadores de serviços autônomos; e

i) Dois dos autores do Projeto Estoque Integrado eram funcionários da CIA DE MARCAS (Fernando Pacheco e Cássia Marques).

37. Das constatações acima, conclui-se pela não comprovação de efetividade da prestação dos serviços pela RF Participações LTDA à Cia de Marcas, descaracterizando-se, portanto a transferência de recursos a título de “adiantamento a fornecedores”.

38. No presente caso, independente da data em que o contrato de mútuo foi celebrado (fevereiro de 2009), bem como do registro contábil da transferência dos valores da Conta 1111079 ("Adiantamento Fornecedores") à conta de Mútuo, apontar a data de 31/12/2009, a Autuação levou em consideração, para fins de tributação do IOF, as datas das efetivas transferências e disponibilização de numerários para a mutuaría.

39. Portanto, foi constatada a ocorrência do fato gerador do IOF, nos termos do aprovado pelo Decreto n.º 6.306, de 14.12.2007 ("REGULAMETNO DO IOF"), qual seja a entrega do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação ou sua colocação à disposição do interessado.

40. A existência de transferência de recursos registrados a título de “Adiantamento a Fornecedores”, onde um cliente adianta recursos continuamente a seu fornecedor, com vista a futuras prestações de serviços, não caracteriza, em princípio, operação sujeita à incidência de IOF. No caso, porém, em que o saldo positivo da conta é transferido para uma conta de “mutuo” e, não estando demonstrado que os recursos repassados representavam, realmente, um pagamento antecipado para futura aquisição de um serviço, o aporte de recursos financeiros realizado sistematicamente caracteriza-se como operação de crédito correspondente a mútuo, ou seja, verdadeira linha de crédito rotativa, nos exatos termos da configuração do fato gerador do IOF, segundo o disposto no art. 13 da Lei nº 9.779/99. A incidência do imposto dar-se-á sobre os saldos transferidos.

Dessa forma, seguimos na esteira da decisão recorrida. As informações e os documentos juntados pela recorrente não são aptos a comprovar que efetivamente houve adiantamento a sócios, com posterior baixa na efetiva prestação do serviço. Ao contrário, os contratos de mútuo, as contradições nas datas e a falta de exatidão levam à inferência que se tratava de mútuo, operação sujeita à incidência do IOF.

Assim, propõe-se manter integralmente a decisão recorrida neste ponto.

Defende ainda a Recorrente a improcedência da aplicação da multa de ofício à empresa sucessora (fl. 2074).

No entanto, considerando a legislação e a consolidada jurisprudência constante da decisão recorrida, propomos que se adote seu entendimento. Colacionamos:

42. A impugnante contestou a sua responsabilização por multa de ofício referente à infração cometida por empresa sucedida (Cia de Marcas).

43. Arguiu que, nos termos do artigo 132 do Código Tributário Nacional, a empresa sucessora por incorporação, fusão ou transformação é responsável apenas pelo pagamento dos tributos devidos pela pessoa jurídica incorporada, mas não pelas penalidades pecuniárias decorrentes do não pagamento dos respectivos tributos.

44. Aduziu ainda que, no caso específico de sucessão por fusão, incorporação ou cisão, a multa aplicada anteriormente à realização da operação societária é transferida para o sucessor porque nessas hipóteses não mais se trata de uma sanção, mas sim de um passivo da sucedida. Já nas situações em que, posteriormente ao ato da sucessão, a sucessora venha a ser penalizada por infração cometida pela sucedida, o princípio da personalidade da sanção não permite que a primeira seja onerada por infração cometida pela segunda, inclusive porque sequer tinha conhecimento desse passivo no momento da negociação."

45. Por derradeiro, pugnou pela aplicação da Súmula n.º 47 do CARF, da qual depreende-se que a sucessora que não pertencer ao grupo econômico da sucedida ou estiver sob controle comum, como é o caso da IMPUGNANTE, não responde pela multa de ofício lavrada contra a sucedida após a data do evento.

46. Passo a me pronunciar.

47. A pessoa jurídica incorporadora é responsável pelo crédito tributário da incorporada, respondendo tanto pelos tributos como pela multa de ofício e demais encargos legais decorrentes de infração cometida pela empresa sucedida, mesmo que formalizados após a alteração societária, desde que relativos a fatos geradores (obrigação tributária) ocorridos até a data da sucessão.

48. Trata-se de interpretação do art. 132 do CTN, de modo a alcançar também as multas de ofício, conforme já se posicionou o STJ no REsp 432049 SC 2002/0049948-2:

“Os arts. 132 e 133, do CTN, impõem ao sucessor a responsabilidade integral tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. Portanto, é devida a multa, **sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo**, visto ser ela imposição

decorrente do não pagamento do tributo na época do vencimento.”

49. Neste sentido, destaca-se ainda a Súmula 554 STJ (09/12/2015): “Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora **abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas** referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão”.

50. Cumpre ainda destacar o disposto no art. 129 do CTN, segundo o qual a responsabilidade por sucessão tributária aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, **e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos**, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data. Daí, abranger, inclusive a multas lançadas, mesmo que após a incorporação, desde que relativas a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

51. Cumpre ressaltar, quanto à responsabilidade da sucessora por créditos constituídos posteriormente à sucessão, que este não se restringe à sucessora do mesmo grupo econômico ou sob controle comum. Vale ressaltar que o disposto no art. 129 do CTN é no sentido de abranger também os créditos constituídos posteriormente à sucessão, independentemente de a sucessora ser ou não ser empresa do mesmo grupo econômico ou sob controle comum. No caso, o STJ já se posicionou o STJ no **RECURSO ESPECIAL Nº 959.389 - RS (2007/0131698-1)**:

“1. Não se conhece do recurso especial se a matéria suscitada não foi objeto de análise pelo Tribunal de origem, em virtude da falta do requisito do pre-questionamento. Súmulas 282 e 356/STF.

2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

3. Segundo dispõe o artigo 113, §3º, do CTN, o descumprimento de obrigação acessória faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou **"constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data"**, que é o caso dos autos.

4. Recurso especial conhecido em parte e não provido.”

52. Voto, portanto, por **NEGAR PROVIMENTO à IMPUGNAÇÃO**, de forma a manter a responsabilidade da interessada quanto à multa de ofício.

Diante do exposto, proponho manter integralmente a decisão recorrida e voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Processo nº 10880.722255/2013-45  
Acórdão n.º **3301-005.351**

**S3-C3T1**  
Fl. 2.415

---

(assinado digitalmente)  
Liziane Angelotti Meira