Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10935.722224/2015-73

Processo nº	10935.722224/2015-73
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-012.915 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	18 de fevereiro de 2022
Recorrente	SPERAFICO AGROINDUSTRIAL LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

É requisito para o conhecimento do recurso especial a demonstração e comprovação da divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, enfrentando questão fática equivalente, a legislação tenha sido aplicada de forma diversa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que conheciam do recurso.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Pôssas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego. Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, substituído pela conselheira Adriana Gomes Rego.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 7996 a 8014), interposto pelo Contribuinte, em 1 de julho de 2020, em face do Acórdão nº 3301-006.704 (e-fls. 7928 a 7957), de 21 de agosto de 2019, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que, por unanimidade de votos, deu provimento ao Recurso de Ofício.

A decisão recorrida ficou assim ementada:

> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS (IOF)**
>
> Ano-calendário: 2011, 2012, 2013
>
> OPERAÇÃO DE CRÉDITO ENTRE EMPRESAS LIGADAS. ABERTURA DE CRÉDITO. INCIDÊNCIA DE IOF. OPERAÇÃO DE CRÉDITO CORRESPONDENTE À MÚTUO FINANCEIRO.
>
> Os aportes de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ligadas sem prazo e valor determinado, realizado por meio de lançamentos em conta corrente contábil, caracterizam as operações de crédito correspondentes a mútuo financeiro previsto no art. 13 da Lei nº 9.779/1999, independente da formalização de contrato, cuja base de cálculo do IOF é o somatório dos saldos devedores diários apurados no último dia de cada mês quando não houver valor prefixado.
>
> CRÉDITO RURAL. REDUÇÃO A ZERO DA ALÍQUOTA DO IOF.
>
> Somente haverá a incidência da alíquota zero na apuração do IOF no caso de o suprimento de recursos ser feito por instituições financeiras, assim consideradas as pessoas jurídicas públicas, privadas ou de economia mista que tenham como atividades principal ou acessória a coleta, intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros. Consequentemente, não houve erro na aplicação do adicional conforme art. 7º, §§ 15 e 16 do Decreto 3.603/2007.
>
> IOF. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. POLO PASSIVO. CONTRIBUINTE. RESPONSÁVEL. POSSIBILIDADE.
>
> O peculiar desenho do IOF, que estabelece originalmente as figuras do contribuinte e do responsável, permite a atribuição a ambos do papel de sujeito passivo da obrigação tributária na constituição de ofício do crédito tributário.

O Contribuinte apresentou Embargos de Declaração (e-fls. 7973 a 7977), em 10 de fevereiro de 2020. O Presidente da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, por meio do Despacho de Admissibilidade de Embargos (e-fls. 7981 a 7984), de 1 de abril de 2020, rejeitou os embargos.

Por intermédio do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial 3ª Seção de Julgamento/3ª Câmara (e-fls. 8044 a 8053), de 3 de agosto de 2020, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF negou seguimento ao recurso interposto pelo Contribuinte.

Diante dessa deliberação o Contribuinte apresentou Agravo (e-fls. 8064 a 8073), em 13 de agosto de 2020.

Diante do Agravo, a Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Despacho da CSRF/3ª Turma (e-fls. 8081 a 8092), de 3 de setembro de 2020, deu seguimento ao recurso quanto à matéria "não incidência do IOF sobre o simples adiantamento de recursos a parte relacionada".

Documento nato-digital

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (e-fls. 8094 a 8103), em 21 de setembro de 2020, em que pede o não conhecimento do recurso, caso contrário, que seja negado o provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

Conhecimento

Na análise dos autos entende-se que o Recurso Especial interposto pelo Contribuinte não deve ser conhecido, tendo em vista a falta de divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os acórdãos indicados como paradigmas.

Com a devida vênia ao Despacho em Agravo, irretocável o Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial que muito bem pontuou o não conhecimento do recurso, da seguinte forma:

> No recurso cuja admissibilidade ora se analisa (fls. 7.996 a 8.014), o recorrente suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente a não incidência do IOF sobre o simples adiantamento de recursos a parte relacionada, como pagamento para a aquisição de ativos a ser entregue futuramente.
>
> Para tanto, elenca como paradigma os acórdãos nº 3402-005.259 e 3402-002.987.
>
> (...)
>
> Quanto à demonstração da legislação que estaria sendo interpretada divergentemente, requerida no § 1º do art. 67 do RI-CARF, com a redação que lhe foi dada pela Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016, o recorrente omitiu-se em procedê-la, como se o pressuposto de admissibilidade constante do § 1º do art. 67 do RI-CARF simplesmente não existisse.
>
> Este examinador, a seu turno, não logrou extrair do arrazoado recursal inequivocamente qual teria sido a legislação interpretada divergentemente. E não cabe a este examinador suplementar os termos do recurso, demonstrando, sponte sua, aquilo que o próprio recorrente não demonstrou.
>
> (...)
>
> Na continuação, demonstrar-se-á que esse não é o único óbice a impedir a subida dos autos à CSRF.
>
> (...)
>
> **2 Análise dos pressupostos materiais de admissibilidade**
>
> No que pertine aos pressupostos materiais do recurso especial, deve-se ter sempre em conta que o dissídio jurisprudencial consiste na interpretação

divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de posicionamento distinto para a mesma matéria versada em hipóteses semelhantes na configuração dos fatos embasadores da questão jurídica.

Interpretado o art. 13 da Lei nº 9.779, de 1999, o voto condutor da deciaão recorrida concluiu que o legislador previu que o IOF incide sobre operações de crédito e, para o caso de operações realizadas entre pessoas jurídicas não financeiras, denominou-as de crédito de "mútuo de recursos financeiros", fazendo remissão expressa para critérios de incidência relativos às operações de crédito de instituições financeiras. Assim, criou definições próprias para a operação, como critérios material, temporal, base de cálculo e alíquotas, que o diferenciam como imposto específico e que não estão submetidos ao tratamento jurídico de mútuo previsto no Código Civil, tanto que há previsão específica para base de cálculo do mútuo quando não houver valor prefixado. Do contrato de mútuo regulado pelo direito privado, percebe-se que ele apenas se concretiza com a entrega da coisa, devendo ser de valor previamente estabelecido e determinado, situação que é irrelevante para fins de tributação. Arrematou:

> O nome é o mesmo, mas o tratamento jurídico é diverso, de modo que a disponibilização de dinheiro entre pessoas jurídicas ou pessoa jurídica e pessoas físicas, mesmo que sob a denominação formal de "conta corrente" ou mesmo de "mútuo", corresponde ao fato gerador de IOF que ora se cuida, desde que configure uma operação de crédito que corresponda ao mútuo de recursos financeiros. Assim, um contrato de mútuo de recursos financeiros está sujeito ao imposto, mas a incidência não está limitada a esta espécie de contrato.

Concluiu que a tributação do IOF não incide sobre um negócio jurídico específico, isto é, a forma jurídica de mútuo tal como prevista no direito civil, mas sim sobre operações de crédito. Qualquer tipo de incompatibilidade da operação de crédito em si com a forma jurídica do mútuo no direito civil, são irrelevantes para o direito tributário, pois o legislador definiu o fato gerador como uma operação de crédito, com seus próprios critérios.

No caso concreto, observou que a decisão de julgamento administrativo de primeira instância pautou-se na premissa de que o Imposto incide sobre um contrato de mútuo, nos termos do código civil, caracterizado pela entrega de um bem fungível, sendo necessária a devolução pelo mutuário de coisa de mesmo gênero, qualidade e quantidade. Assim, mesmo reconhecendo a ocorrência de operação de crédito, rechaçou que a incidência do IOF porque, em algumas situações, houve o recebimento de recursos financeiros pelo mutuário, mas seu pagamento se deu em bens móveis. Todavia, contemplando os autos e as contas contábeis autuadas, constatou que a disponibilização de recursos financeiros não estava vinculada à entrega de coisa futura, sendo esta ocorrência totalmente aleatória. Aduziu que a devolução é irrelevante para fins da incidência do Imposto, que resta caracterizado com a disponibilização do recurso financeiro.

Para decidir a lide, a decisão recorrida debruçou-se sobre as operações registradas na conta **1.1.3.25.020 (empréstimos a terceiros**), que, segundo o contribuinte, *"...ao conceder adiantamentos financeiros para recebimentos futuros de mercadorias, lançava a débito nesta conta contábil de seu ativo realizável, mas quando recebia as mercadorias, dava baixa nos registros de adiantamento*."

Documento nato-digital

Da análise dos documentos constantes dos autos, a decisão recorrida destacou os seguintes aspectos:

> a) Trata-se de planilhas que discriminam operações de compra de insumos a Cooatol Comércio de Insumos Agropec Ltda.
>
> b) As notas fiscais foram juntadas nos autos não têm CFOP de simples faturamento ou simples remessa;
>
> c) A Fiscalização constatou que a disponibilização dos recursos também ocorreu a diversas outras pessoas, não somente à Cooatol;
>
> d) os lançamentos a crédito que representariam as supostas amortizações em nada correspondem com os valores das notas fiscais;
>
> e) não há nos autos provas que subsidiem o argumento da Recorrida de que os recursos financeiros concedidos para terceiros se referem a adiantamento para compras de mercadorias.

Concluiu que, *"... do que consta dos autos, os lançamentos realizados na conta contábil 1.1.3.25.020 (empréstimos a terceiros) representam registros de operações de crédito realizados com terceiro. Não representam, portanto, adiantamento a fornecedores, restando caracterizada a incidência do IOF sobre estas operações de crédito*."

A decisão recorrida também debruçou-se sobre as operações de crédito na **conta 1.1.6.40.025 — Adiantamentos a Fornecedores partes ligadas**, cujos lançamentos amparavam-se por Contratos de Antecipação de Numerários Para Fomento Comercial. Da análise desses contratos, a decisão recorrida destacou os seguintes aspectos:

> f) o objeto do contrato é a ABERTURA DE CRÉDITO PARA ANTECIPAÇÃO DE RECURSOS FINANCEIROS;
>
> g) o limite de crédito que varia conforme a pessoa do cessionário entre RS 500 mil e RS 20 milhões conforme especificado em cada contrato;
>
> h) a Recorrida juntou um volume imenso de notas fiscais totalmente imprestáveis para a prova de seus argumentos, na medida em que:
>
> i. da amostragem selecionada, nenhuma delas foi utilizada para abater o crédito concedido;
>
> ii. nenhuma delas possui CFOP de simples remessa ou de simples faturamento e;
>
> iii. muitas delas são do ano de 2014, fora do período fiscalizado.
>
> i) A cláusula quarta dos contratos expressamente define que os recursos financeiros concedidos devem ser restituídos preferencialmente mediante entrega de produtos ou serviços relacionados a atividade da Recorrente, sem que haja prova nos autos da existência de um acordo prévio, estabelecendo o valor das mercadorias;

Concluiu que não se tratava de operações de adiantamento a fornecedores, mas sim de mútuo de recursos financeiros.

O Acórdão indicado como paradigma n° 3402-005.259 está assim ementado:

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

Documento nato-digital

> Período de apuração: 31/12/2012 a 04/01/2013 Ementa:
>
> OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA DE ATIVOS. ANTECIPAÇÃO DE VALORES. IOF MÚTUO. NÃO INCIDÊNCIA
>
> A Lei 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 corresponda a mútuo de recursos financeiros. Assim, o simples adiantamento de recursos a parte relacionada, como pagamento para a aquisição de ativos a ser entregue futuramente, não se encontra na hipótese de incidência do IOF.
>
> Recurso de ofício negado.

A decisão apreciou recurso de ofício contra decisão de julgamento administrativo de primeira instância que cancelou lançamento de ofício de IOF, por falta de recolhimento do Imposto devido em razão do recebimento de recursos em operação considerada pela Fiscalização como mútuo de recursos financeiros. Interpretando o art. 586 do Código Civil; o art. 3o, §3o, inciso III do Decreto no 6.306, de 2007; e as cláusulas do contrato *Purchase and Sale Agreemen*t, celebrado entre o recorrente e Fibria, concluiu que o negócio jurídico perpetrado não apresenta status de mútuo, mas sim um contrato de compre e venda, nos exatos termos dos artigos 481 e s.s. do Código Civil. Destacou os pontos que formaram sua convicção:

> a) o adiantamento de recursos financeiros por parte do contribuinte em favor da empresa *Fibria* constituía uma das suas obrigações em razão do que fora estipulado no PSA e não o negócio jurídico em si considerado, como seria no caso de um contrato de mútuo;
>
> b) o importe financeiro entregue em favor da empresa Fibria tinha por escopo garantir o direito de aquisição dos ativos que compõem o Projeto Losango;
>
> c) não havia obrigação da empresa Fibria em devolver recursos financeiros no mesmo valor do adiantamento efetuado pelo contribuinte;
>
> d) a obrigação da *Fibria* era a de entrega de cotas de duas sociedades (*Newcol e Newco2),* proprietárias dos ativos que constituem o *Projeto Losango;*
>
> e) a Fibria também não possuía a prerrogativa de devolver antecipadamente os recursos financeiros recebidos do contribuinte, que seria concedida a um mutuário, caso fosse de mútuo o contrato;
>
> f) o negócio jurídico perpetrado foi por finalizado, com a definitiva transferência em favor da recorrida da participação societária que a empresa *Fibria* possuía sobre as pessoas jurídicas de *Newco I e Newco2*.

Arrematou:

> 27. Assim, resta claro que a operação aqui tratada não configura operação de mútuo, mas sim de compra e venda, o que. por conseguinte, afasta a incidência do IOF indevidamente exigido pela fiscalização e acertadamente exonerado pela DRJ.

O Acórdão indicado como paradigma n° 3402-002.987 recebeu a seguinte

> Assunto: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF

Documento nato-digital

> Ano-calendário: 2008
>
> IOF. OPERAÇÕES COMERCIAIS ENTRE PESSOA JURÍDICA E PESSOAS FÍSICAS. EMPRESA NÃO FINANCEIRA. NÃO INCIDÊNCIA.
>
> A Lei 9.779, em seu art. 13, definiu como fato gerador do IOF a em que figure como fornecedora do crédito pessoa jurídica não financeira, mas desde que essa operação corresponda a mútuo de recursos financeiros. Assim, o simples adiantamento de recursos a parte relacionada, como pagamento por bem ou serviço a ser entregue futuramente, não se encontra na hipótese de incidência do IOF.
>
> Recurso de ofício negado.

Contemplando recurso de ofício contra decisão de julgamento de primeira instância que cancelou a exigência de IOF sobre operações comerciais - (venda antecipada de gado bovino ou promessa de sua entrega futura, consideradas pela Fiscalização como operações de crédito - empréstimos / mútuo – a partir da análise da contabilização das operações, a decisão analisou a prova constante dos autos, inclusive o relatório da diligência requisitada pelo CARF, a decisão concluiu que os documentos eram hábeis para provar as alegações do contribuinte recorrido:

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

Cotejando os arestos confrontados, parece-me que não há, entre eles, a similitude fática mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência argüida.

Com efeito, a decisão recorrida debruçou-se sobre avenças substancialmente diferentes das analisadas pelos acórdãos indicados como paradigma. Assim, não se pode certificar inequivocamente que a desclassificação do contrato Purchase and Sale Agreement (pelo Acórdão nº 3402-005.259) e do contrato de venda antecipada de gado bovino ou promessa de sua entrega futura (pelo Acórdão nº 3402-002.987) como sendo de mútuo – com o consequente cancelamento da exigência de IOF – deveu-se a interpretação da legislação tributária (qualquer que ela seja, na medida em que o recorrente não se dignou a demonstrá-la) divergente da feita pela decisão recorrida.

Divergência não comprovada.

Do exposto, verificando-se que não há efetiva divergência jurisprudencial, diante de quadro fático e probatório diverso, vota-se por não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Documento nato-digital

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen

Documento nato-digital