



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

Processo n° 10972.720009/2013-20
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-004.189 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de agosto de 2018
Matéria IOF
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008, 2009

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA 2 DO CARF. APLICAÇÃO.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se manifestar sobre a inconstitucionalidade de normas, havendo expressa vedação no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

De conformidade com a Súmula CARF nº 2, este Colegiado não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

OPERAÇÕES DE CRÉDITO. MÚTUO. MUTUÁRIAS SITUADAS NO EXTERIOR.

As operações de créditos concedidas pela contribuinte, na qualidade de mutuante, a suas subsidiárias no exterior, os quais não caracterizam empréstimo externo, sujeitam-se à incidência do IOF na modalidade crédito.

OPERAÇÕES DE CRÉDITO. PARTICIPAÇÃO EM SOCIEDADE DE CONTA DE PARTICIPAÇÃO. FLUXO FINANCEIRO.

Não há incidência do IOF/Crédito sobre o fluxo financeiro decorrente da participação em Sociedade de Conta de Participação (SCP), da Companhia de Desenvolvimento Econômico de Minas Gerais ("CODEMIG") em sociedade em conta de participação ("SCP").

A Lei 9.779/1999, em seu artigo 13, definiu como fato gerador do IOF a operação em que figure como fornecedora do crédito pessoa jurídica não financeira, mas desde que essa operação corresponda a mútuo de recursos financeiros.

No caso dos autos, os valores relativos ao fluxo financeiro estabelecido e contabilizados nas contas auditadas não podem ser considerados como mútuo

a teor do que prescreve o art. 586 do Código Civil, não se sujeitando, portanto à incidência do IOF.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária. Assim, quer ele se refira a tributo, quer seja relativo à penalidade pecuniária, não sendo pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculados na forma da lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso, nos termos seguintes: I - Por unanimidade de votos, para excluir do lançamento a incidência do IOF/Crédito sobre o fluxo financeiro decorrente da participação da Companhia de Desenvolvimento Econômico de Minas Gerais ("CODEMIG") em sociedade em conta de participação ("SCP"); II - Por maioria de votos, para manter a incidência dos juros de mora sobre a multa aplicada, em relação à parcela mantida do lançamento. Vencidos, no ponto, o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade (relator) e Pedro Rinaldi de Oliveira Lima. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira. Ausente, justificadamente, a conselheira Tatiana Josefovicz Belisário.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

"Trata-se de lançamento de Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF, cujo crédito tributário constituído perfaz o valor de R\$ 15.158.245,17.

No Termo de Verificação Fiscal (TVF) integrante do respectivo Auto de Infração foi constatado insuficiência de declaração e de recolhimento de IOF nas seguintes modalidades:

- IOF "crédito fixo e prazo definido" em face de contratos de mútuo e moeda estrangeira com suas subsidiárias no exterior, às seguintes razões em síntese:

[...] as operações de mútuos entre a CBMM e suas coligadas domiciliadas no exterior não caracterizam operações de crédito externo, a que se refere o § 2º do art. 2º do Decreto nº 6.306/2007.

[...] as operações praticadas pelo contribuinte são exatamente aquelas previstas no artigo 13 da Lei nº 9.779/99 [...].

[...] a norma não afasta a responsabilidade da pessoa jurídica mutuante, unicamente por estar a mutuária situada no exterior.

- IOF "crédito rotativo" sobre fluxo financeiro decorrente de participação da Companhia de Desenvolvimento de Minas Gerais Codemig na sociedade em conta de participação (SCP) contratada com a contribuinte, abaixo, resumidamente:

[...] foram analisadas as relações negociais da CBMM com a CODEMIG, bem como o Contrato que concede 25% de participação desta no lucro líquido daquela.

Também foram analisados os direitos a receber registrados pelo contribuinte nas contas analíticas 0011205003 CODEMIG – IMPOSTOS, 0011205008 CODEMIG – ACC, 0011205009 CODEMIG ACE e 0011205011 CODEMIG-OUTROS, concluindo-se que tais direitos a receber caracterizam uma modalidade de empréstimo sujeito à incidência do IOF, intimando-o a justificar a ausência de declaração e recolhimento do IOF incidente e apresentar esclarecimentos.

[...]

[...] o contribuinte calculou a participação da CODEMIG sobre o resultado da SCP, antes das provisões dos tributos (IRPJ e CSLL), deixando de observar os termos contratados e a legislação em vigor, transferindo mais recursos a CODEMIG, que são exatamente as parcelas das provisões dos tributos que a esta competia, que deixou de decotar do lucro líquido, que foram apropriados como direitos a receber da CODEMIG no ativo circulante na conta 0011205003 CODEMIG – IMPOSTOS.

Para as contas 0011205008 CODEMIG – ACC, 0011205009 CODEMIG ACE e 0011205011 CODEMIGOUTROS, promoveu antecipações à CODEMIG, ocorre que a participação da CODEMIG é no resultado, seja como previsto no contrato, seja pela legislação em vigor.

Impugnação articulada; excertos abaixo:

“2.1. A Incidência do IOF/Crédito nos contratos de mútuo celebrados com coligadas no exterior

*[...] se o Poder Executivo não restringiu a aplicação da hipótese de exclusão do IOF/Crédito prevista no art. 2º, parágrafo 2º, do Decreto n. 6306, tampouco cabe ao intérprete fazê-lo, sob pena de infundada limitação ao âmbito de aplicação do ato normativo em epígrafe”. Vale ressaltar que essa linha de raciocínio não se altera pelo fato de se estar diante de um decreto, uma vez que o enunciado normativo em questão veicula **norma jurídica geral e abstrata**, assim como uma lei.*

[...] embora a Impugnante tenha comprovado o recolhimento do IOF/Câmbio incidente sobre na operação de câmbio para a compra de moeda estrangeira e posterior remessa dos recursos financeiros às pessoas jurídicas mutuárias no exterior, a fiscalização considerou que a incidência desse imposto não afasta a obrigação de recolher o IOF/Crédito que pretensamente incide sobre os respectivos contratos de mútuo.

[...] o enunciado normativo acima transcrito (em alusão ao art. 2º, incisos I e II e § 2º, do Decreto 6.306/2007) claramente exclui da incidência do IOF/Crédito as operações de crédito externo, as quais permanecem sujeitas, exclusivamente, à incidência do IOF/Câmbio.

[...] deve-se afastar o argumento de que o art. 2º, parágrafo 2º, do Decreto n.

6306 faz alusão ao conceito de "operação de crédito externo", previsto em atos normativos regulamentares do Banco Central do Brasil [...].

[...] inconstitucionalidade do art. 13 da Lei n. 9779 é patente [...]

2.2. A incidência do IOF/Crédito sobre as operações financeiras decorrentes da participação da [...] CODEMIG [...] na [...] SCP [...].

[...] o procedimento adotado pela Impugnante no cálculo da participação da CODEMIG [...] consiste em uma obrigação contratual, com força vinculante entre as partes, o que afasta qualquer possibilidade de sua caracterização como concessão de recursos por liberalidade.

[...] em virtude da alteração na legislação tributária vigente à época, o resultado da SCP atribuível à CODEMIG passou a corresponder ao lucro líquido apurado após o IRPJ e a CSLL, motivo pelo qual a CODEMIG procede ao seu reembolso.

[...] cabe fazer um esclarecimento que é essencial para compreender o motivo pelo qual a Impugnante adota o procedimento de remeter a participação da CODEMIG nos resultados da SCP, para somente após o efetivo pagamento dos tributos devidos, receber o reembolso do IRPJ e da CSLL.

*[...] a despeito da escrituração dos resultados da Impugnante (e da SCP) com base no regime de competência, a efetiva participação da CODEMIG nos resultados da SCP é calculada com base no **regime de caixa**, tendo em vista que as partes optaram por partilhar apenas os resultados efetivamente ingressados.*

É de vital importância sublinhar que o regime de caixa também é adotado em relação à participação da CODEMIG nos impostos devidos pela SCP, motivo pelo qual o reembolso de tais despesas somente é realizado após o efetivo desembolso financeiro pela Impugnante, isto é, após o efetivo recolhimento do tributo aos cofres públicos. Esse aspecto consta expressamente do item 10.0 da “certidão de arquivamento dos critérios para a determinação do lucro da CBMM” [...].

[...] a participação efetiva da CODEMIG é baseada no lucro apurado pelo regime de caixa após os impostos devidos, mas o desconto de tais impostos somente poderia ocorrer após o efetivo pagamento ao erário (i.e. após o desembolso financeiro).

[...] o contrato que regulamenta a SCP obriga a Impugnante a calcular a participação da CODEMIG com base no regime de caixa, até o 5º dia útil do mês subsequente ao mês de apuração (período base) [...].

Porém, como o efetivo recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL somente é realizado no último dia útil do mês de subsequente ao período de apuração, a Impugnante realiza o pagamento da participação relativa ao mês vigente, para somente no mês subsequente receber o reembolso dos impostos devidos, após o seu efetivo recolhimento aos cofres públicos, como determina o contrato de constituição da SCP.

[...] a Impugnante opta pelo recolhimento das antecipações de IRPJ e CSLL com base no método das estimativas mensais, mediante aplicação de um percentual sobre a sua receita bruta mensal. Ou seja, [...] não utiliza a alternativa de calcular as antecipações de IRPJ e CSLL com base em balancete mensal de suspensão ou redução como permite o artigo 35 da Lei n. 8.981 [...].

*Ocorre que, para fins de atendimento das regras contábeis vigentes [...] a Impugnante segue o procedimento de evidenciar, na elaboração de suas demonstrações financeiras, os valores de **IRPJ e CSLL que seriam efetivamente devidos com base no lucro real**. [...]. Ou seja, a Impugnante utiliza, para fins meramente contábeis, os valores que seriam devidos com base no lucro real.*

Isso ocorre porque o recolhimento mensal por estimativa decorre de uma norma tributária, sendo que, para demonstração aos investidores, a Impugnante deve seguir as normas contábeis vigentes, que exigem a demonstração do valor que seria efetivamente devido a título de IRPJ e CSLL, com base no lucro real anual.

Em virtude do procedimento contábil acima, a Impugnante também registra, como “valor a receber” decorrente da participação da CODEMIG nos tributos devidos, na conta contábil 11205003 – CODEMIG IMPOSTOS, o montante correspondente à participação nas antecipações de IRPJ e CSLL que serão efetivamente devidas no encerramento do período de apuração.

Com esse procedimento, a Impugnante evidencia em suas demonstrações financeiras os valores efetivos de IRPJ e CSLL a recolher com base no lucro real, bem como a parcela de tais valores será suportada pela CODEMIG. Portanto, uma parte do valor registrado na conta contábil 11205003 [...] reflete reembolso que somente será recebido da CODEMIG no anocalendarário seguinte, após efetivo pagamento dos saldos de IRPJ e CSLL a recolher [...].

[...] como os fatos geradores do IRPJ e CSLL são anuais [...] calcula os valores [...] efetivamente devidos, sendo que os respectivos saldos [...] são pagos em quota única até o último dia do mês de janeiro do ano-calendarário subsequente.

Após o efetivo pagamento do tributo (lembre-se que a participação nos resultados da SCP é calculada pelo regime de caixa), o valor relativo à participação da CODEMIG nos tributos [...] é reembolsado ou compensado contra os seus direitos de participação dos meses subsequentes.

Sintetizando [...] os valores de IRPJ e CSLL antecipados com base na receita bruta são reembolsados pela CODEMIG no mês subsequente ao seu pagamento pela Impugnante, tendo em vista que tais montantes são recolhidos no último dia útil do mês subsequente ao mês de apuração. Por outro lado, no que tange ao saldo correspondente ao IRPJ e à CSLL devidos com base no lucro real, a Impugnante apenas recebe o reembolso após o seu efetivo recolhimento no último dia útil do mês de janeiro do anocalendarário subsequente, em conformidade com o regime de caixa pactuado entre as partes [...].

[.] a fiscalização equivoca-se ao fazer uma leitura isolada da cláusula que estabelece que a participação da CODEMIG deve ser calculada com base nos resultados apurados após o desconto dos tributos recolhidos, sem levar em consideração que o desconto da participação da CODEMIG somente pode ser feito após o efetivo desembolso financeiro para o recolhimento do IRPJ e da CSLL aos cofres públicos.

[...] o contrato de constituição da SCP [...] foi firmado muito antes de a legislação tributária passar a prever a incidência de IOF/Crédito sobre os contratos de mútuo celebrados entre pessoas jurídicas não financeiras [...].

[...] a Impugnante e a CODEMIG pactuaram uma definição própria de lucro líquido para efeito de cálculo da participação estimada no resultado da SCP, a qual não guarda correspondência exata com o conceito de lucro líquido da

legislação do imposto de renda. Assim, não deve prosperar o argumento da fiscalização de que o lucro líquido, em qualquer circunstância, equivale ao resultado após a provisão do imposto de renda.

[...] a Impugnante não entrega recursos financeiros à CODEMIG, a qual, em contrapartida, assume a obrigação de restituir outra coisa da mesma espécie, qualidade e quantidade, como ocorre no âmbito do contrato de mútuo.

[...] Não há, em nenhum momento, a realização de uma operação de financiamento corporativo da CODEMIG, por meio de contrato de mútuo, como quer fazer crer a fiscalização.

[...] idêntico raciocínio se aplica aos recursos provenientes de operações de ACC e ACE, os quais foram posteriormente repassados para a CODEMIG.

[...] a fiscalização sustenta que essa antecipação de recursos à CODEMIG caracterizaria uma modalidade de empréstimo, sujeita à incidência do IOF/Crédito [...].

Os valores em questão são antecipados à CODEMIG, no percentual de sua participação na SCP, tendo em vista que as duas sociedades concorrem para o beneficiamento e industrialização do pirocloro.

[...] esse procedimento ocorre única e exclusivamente em cumprimento a escritura pública de constituição da SCP [...].

[...] no caso de operações realizadas entre pessoas jurídicas não financeiras, a hipótese de incidência do IOF/Crédito somente alcança as operações de crédito realizadas por meio de contrato de mútuo.

[...] o art. 13 da Lei n. 9.779/99 não alcança a totalidade das operações de crédito, mas, sim, um negócio jurídico típico e específico, que consiste no contrato de mútuo de recursos financeiros [...].

[...] é necessário investigar se o negócio jurídico mercantil-financeiro celebrado entre as partes pode ser qualificado como mútuo. [...].

[...] a fiscalização, ao examinar os valores registrados na conta analítica 0021103001 PARTICIPAÇÃO DA CODEMIG, levou em consideração, para a apuração do crédito tributário de IOF/Crédito, valores que não são efetivamente transferidos para a CODEMIG. Esse aspecto pode ser constatado [...] da página 4 do Termo de Constatação e Intimação Fiscal lavrado em 01.02.2003 [...].

[...] o IOF/Crédito somente poderia incidir sobre os valores efetivamente transferidos à CODEMIG, mas não sobre os valores eventualmente utilizados para compensar as obrigações da CODEMIG com a SCP.

2.3 *Da inaplicabilidade de juros de mora sobre multa de ofício*"

(negritos e sublinhas originais)"

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação e apresenta a seguinte ementa:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

INCONSTITUCIONALIDADE

A autoridade administrativa não possui competência para apreciar inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo do poder público, cabendo tal prerrogativa ao Poder Judiciário.

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

Ano-calendário: 2008, 2009

OPERAÇÕES DE CRÉDITO. MÚTUO. MUTUÁRIAS SITUADAS NO EXTERIOR.

As operações de créditos concedidos pela contribuinte, na qualidade de mutuante, a suas subsidiárias no exterior, os quais não caracterizam empréstimo externo, sujeitam-se à incidência do IOF na modalidade crédito.

OPERAÇÕES DE CRÉDITO. PARTICIPAÇÃO EM SOCIEDADE DE CONTA DE PARTICIPAÇÃO.

Uma vez que a participação no resultado de Sociedade em Conta de Participação (SCP) contratada com a contribuinte, considerou valores anteriores ao lucro líquido ajustado, em inobservância, tanto aos critérios de determinação da participação na SCP, quanto à legislação de regência da matéria, sem que tenha havido declaração de IOF, ou seu recolhimento, mantém-se a exigência dos valores provisionados e contabilizados pela contribuinte como direitos a receber.

Impugnação Improcedente

Crédito tributário Mantido"

O Recurso Voluntário da recorrente foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, os seguintes argumentos:

- Em relação a incidência do IOF/Crédito nos contratos de mútuo celebrados com coligadas no exterior:

(i) preliminarmente, requer que o julgamento siga o entendimento a ser adotado pelo Supremo Tribunal Federal - STF no Recurso Extraordinário nº 590.186, o qual possui repercussão geral, caso possua decisão favorável aos contribuintes;

(ii) os contratos de mútuos celebrados com pessoas jurídicas coligadas no exterior não estavam sujeitos à incidência do IOF/Crédito;

(iii) o art. 2º, parágrafo 2º, do Decreto nº 6306, de 14.12.2007, que instituiu o Regulamento do IOF ("RIOF"), dispõe que, nas operações de crédito externo, a incidência do IOF/Câmbio afasta a incidência do IOF/Crédito;

(iv) se o Poder Executivo não restringiu a aplicação da hipótese de exclusão do IOF/Crédito prevista no art. 2º, parágrafo 2º, do Decreto nº 6306, tampouco cabe ao intérprete fazê-lo, sob pena de infundada limitação ao âmbito de aplicação do ato normativo em epígrafe;

(v) a interpretação sistemática da legislação tributária em vigor evidencia que não há qualquer justificativa plausível para que se entenda como imperativa a submissão do art. 2º, parágrafo 2º, do Decreto nº 6306 ao conceito de operação de crédito externo porventura adotado pelo BACEN em atos normativos;

(vi) ao citar "operação de crédito externo", o Poder Executivo alcançou qualquer operação de crédito que contenha elemento de estraneidade apto a torná-la sujeita à incidência do IOF/Câmbio, o que, por consequência, afasta a incidência do IOF/Crédito;

(vii) embora as hipóteses de incidência do IOF/Crédito e do IOF/Câmbio sejam distintas, é inegável que as duas modalidades atingem a mesma manifestação de capacidade contributiva, que consiste na existência de recursos disponíveis para a celebração de operação de crédito com terceiro no exterior;

(viii) a maior prova de que ambas as modalidades de incidência do IOF atingem a mesma manifestação de capacidade contributiva repousa na base de cálculo do IOF/Câmbio, que é o montante em moeda nacional recebido, entregue ou posto à disposição, correspondente ao valor, em moeda estrangeira, da operação de câmbio. É o que dispõe o art. 14 do Decreto n. 6306;

(ix) o IOF é um tributo com nítida função extrafiscal, motivo pelo qual uma única incidência do imposto é suficiente para se atinja ao objetivo buscado pelo legislador com a sua instituição. Assim, caso opte por desestimular os empréstimos externos, basta que o legislador aumente a alíquota do IOF/Câmbio; e

(x) a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei n. 9.779/1999.

- Com relação a incidência do IOF/Crédito sobre o fluxo financeiro decorrente da participação da Companhia de Desenvolvimento Econômico de Minas Gerais ("CODEMIG") em sociedade em conta de participação ("SCP"):

(i) a Recorrente e a CODEMIG constituíram a SCP para o beneficiamento e industrialização do pirocloro, minério que contém o nióbio;

(ii) está absolutamente vinculada às cláusulas contratuais que regulamentam a SCP;

(iii) pode-se assentar que o procedimento adotado pela Recorrente no cálculo da participação da CODEMIG, consiste em uma obrigação contratual, com força vinculante

entre as partes, o que afasta qualquer possibilidade de sua caracterização como concessão de recursos por liberalidade;

(iii) em termos gerais, o contrato de SCP estabelece que a CODEMIG tem direito a uma participação de 25% do lucro líquido ajustado apurado pela SCP. Na eventualidade de a participação de CODEMIG deixar de ser dedutível na apuração dos tributos da Recorrente, essa soma deve ser objeto de reembolso por parte da CODEMIG;

(iv) atualmente, como a participação da CODEMIG não constitui despesa dedutível, a participação da CODEMIG é calculada com base no lucro líquido apurado após os impostos, motivo pelo qual essa empresa deve reembolsar à Recorrente o valor correspondente a sua participação nos tributos devidos;

(v) após o registro da obrigação tributária a recolher, a Recorrente providencia o registro contábil do "valor a receber" correspondente à participação da CODEMIG nos tributos devidos (25% dos tributos devidos pela SCP) na conta contábil 11205003 - CODEMIG IMPOSTOS, embora o seu efetivo recebimento (ou desconto) somente ocorra após o pagamento do tributo, com base no regime de caixa;

(vi) em nenhum momento, houve a disponibilização de recursos para a CODEMIG no âmbito de uma relação de crédito, como se suscita, ao contrário, a Recorrente cumpriu rigorosamente as disposições contratuais que disciplinam a sua participação nos resultados da SCP;

(vii) para fins de atendimento das regras contábeis vigentes, especialmente aquelas introduzidas pela Lei n. 11638, de 28.12.2007, que iniciou o processo de convergência das regras contábeis brasileiras aos padrões internacionais ("International Financial Reporting Standards" - IFRS), a Recorrente segue o procedimento de evidenciar, na elaboração de suas demonstrações financeiras, os valores de IRPJ e CSLL que seriam efetivamente devidos com base no lucro real. Ou seja, a Recorrente utiliza, para fins contábeis, os valores que seriam devidos com base no lucro real;

(viii) após o efetivo pagamento do tributo (relembre-se que a participação nos resultados da SCP é calculada pelo regime de caixa), o valor relativo à participação da CODEMIG nos tributos devidos pela SCP é reembolsado ou compensado contra os seus direitos de participação dos meses subsequentes;

(ix) sintetizando os procedimentos contábeis relatados, pode-se dizer que os valores de IRPJ e CSLL antecipados com base na receita bruta são reembolsados pela CODEMIG no mês subsequente ao seu pagamento pela Recorrente, tendo em vista que tais montantes são recolhidos no último dia útil do mês subsequente ao mês de apuração. Por outro lado, no que tange ao saldo correspondente ao IRPJ e à CSLL devidos com base no lucro real efetivo, a Recorrente apenas recebe o reembolso após o seu efetivo recolhimento no último dia útil do mês de janeiro do ano-calendário subsequente, em conformidade com o regime de caixa pactuado entre as partes na escritura pública de constituição da SCP, nos termos comentados, o que demonstra cabalmente que o procedimento adotado pela Recorrente não pode ser equiparado a um contrato de mútuo;

(x) houve um equívoco de premissa da DRJ/JFA na própria interpretação do contrato de constituição da SCP, o que, por consequência, conduziu aos demais equívocos perpetrados na decisão de primeira instância administrativa;

(xi) a DRJ/JFA simplesmente considera que a participação da CODEMIG deve ser calculada no lucro líquido após o desconto dos tributos corporativos, sem levar em consideração que os resultados das atividades da SCP são partilhados pelo regime de caixa;

(xii) ao contrário do que sustenta a DRJ/JFA, a Recorrente estava obrigada a adiantar a participação da CODEMIG com base no regime de caixa, até o 5.º dia útil do mês subsequente ao mês de apuração (período base), conforme determina a cláusula 05.1 do instrumento de transação datado de 17.04.1996, para somente então receber o reembolso ou proceder a compensação dos tributos devidos;

(xiii) a Recorrente, em coerência com o contrato firmado, registra os recursos que transfere para CODEMIG, bem como o "valor a receber" relativo aos tributos devidos, mas ainda não recolhidos. Nesta toada, resta claro que as partes quiseram e contrataram a partilha dos resultados da SCP pelo regime de caixa: essa é a vontade declarada e dessa forma elas vêm agindo, inclusive para fins contábeis, na estrita observância do contrato;

(xiv) Não há, em n e n h um momento, a realização de uma operação de financiamento corporativo da CODEMIG, por meio de contrato de mútuo, como quer fazer crer a DRJ/JFA;

(xv) a relação jurídica entre a Recorrente e a CODEMIG não tem natureza jurídica de contrato mútuo, o que afasta a possibilidade de incidência do IOF/Crédito;

(xvi) idêntico raciocínio se aplica aos recursos provenientes de operações de ACC e ACE, os quais foram posteriormente repassados para a CODEMIG.

(xvii) neste ponto, sustentar que essa antecipação de recursos à CODEMIG caracterizaria uma modalidade de empréstimo, sujeita à incidência do IOF/Crédito, é absolutamente improcedente;

(xviii) os valores em questão são antecipados à CODEMIG, no percentual de sua participação na SCP, tendo em vista que as duas sociedades concorrem para o beneficiamento e industrialização do pirocloro;

(xix) Na operação de ACC, os recursos são concedidos pela instituição financeira para o exportador antes do embarque da mercadoria, ao passo que no ACE os recursos são concedidos após o embarque da mercadoria. Em qualquer caso, o valor efetivamente recebido compõe a receita bruta da SCP, para o cálculo da participação da CODEMIG;

(xx) deixou-se de levar em consideração o âmbito normativo da hipótese de incidência contida do art. 13 da Lei n. 9.779/99, que alcança apenas o "mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física";

(xxi) pode-se assentar que o art. 13 da Lei n. 9.779/99 não alcança a totalidade das operações de crédito, mas, sim, um negócio jurídico típico e específico, que consiste no contrato de mútuo de recursos financeiros;

(xxii) a hipótese de incidência de IOF/Crédito contempla tão-somente os mútuos de recursos financeiros, e não qualquer operação de empréstimo;

(xxiii) caso a transação não seja qualificada como mútuo, restará afastada a incidência do IOF/Crédito, em razão da ausência de subsunção entre a realidade fática e a hipótese de incidência do referido imposto;

(xxiv) pode-se assentar que, sob a perspectiva da causa dos negócios jurídicos, é clara a distinção entre o contrato de mútuo e a participação da CODEMIG nos resultados da SCP, pelos seguintes fundamentos:

- ao repassar os resultados da SCP para a CODEMIG a Recorrente cumpre obrigação contratual. O direito e a pretensão ao reembolso dos tributos por parte da Recorrente somente surge após o efetivo recolhimento aos cofres públicos, com base no regime de caixa pactuado para a partilha dos resultados da SCP.

- o resultado da SCP repassado pertence à CODEMIG, que deve simplesmente reembolsar os tributos devidos. Os respectivos valores não são concedidos à CODEMIG a título de empréstimo, para posterior devolução.

- a causa típica que justifica o fluxo de recursos para a CODEMIG decorre de sua participação em um empreendimento econômico, no âmbito da SCP, o que não se confunde com a relação jurídica típica de crédito decorrente de um contrato de mútuo.

- a Recorrente não se compromete a entregar dinheiro à CODEMIG, para posterior restituição na mesma quantidade, gênero e qualidade. Não há, portanto, a irradiação de uma relação jurídica de natureza creditícia, mas, sim, mera participação nos resultados econômicos provenientes da SCP, ainda que pactuado o reembolso parcial das despesas com tributos, no montante equivalente à participação da CODEMIG.

(xxv) a Recorrente simplesmente entrega os recursos financeiros para a CODEMIG e recebe o posterior reembolso das despesas com tributos, em conformidade com a escritura pública de constituição da SCP, sem que reste caracterizada qualquer relação jurídica de mútuo, como sustenta a fiscalização no auto de infração "sub judice". Esse aspecto confirma que os valores repassados à CODEMIG não têm natureza jurídica de mútuo, na medida em que seguem estritamente a vontade descrita nas cláusulas pactuantes entre as partes; e

(xxvi) inaplicabilidade de juros de mora sobre a multa de ofício.

O processo teve seguimento neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, tendo sido suscitado conflito de competência entre a 1ª e 3ª Seções do Colegiado, que culminou com o Despacho do Sr. Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, datado de 28/06/2017, o qual definiu pela competência para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário ser da 3ª Seção de Julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator

- Da alegação de inconstitucionalidade do art. 13 da Lei n. 9.779/1999

Preliminarmente, em relação a alegação de inconstitucionalidade do art. 13 da Lei nº 9.779/1999 tecida pela Recorrente em sua peça recursal, é de se esclarecer que sua análise está pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal - STF.

A matéria teve sua repercussão geral reconhecida no Recurso Extraordinário nº 590.186/RS, mencionado pela própria Recorrente, cuja ementa se transcreve:

"DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS. INCIDÊNCIA NAS OPERAÇÕES DE MÚTUO PRATICADAS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS OU ENTRE PESSOAS JURÍDICAS E PESSOAS FÍSICAS SEGUNDO AS MESMAS REGRAS APLICÁVEIS ÀS OPERAÇÕES PRATICADAS PELAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 13 DA LEI Nº 9.779/99. PRESENÇA DE REPERCUSSÃO GERAL." (RE 590186 RG, Relator(a): Min. MENEZES DIREITO, julgado em 28/08/2008, DJe-182 DIVULG 25-09-2008 PUBLIC 26-09-2008 EMENT VOL-02334-13 PP-02799)

Ocorre que, como por demais conhecido ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF é vedada a apreciação de questões de índole constitucional, não detendo atribuição para se manifestar sobre a inconstitucionalidade de normas válidas e vigentes, *ex vi* do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72:

"Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade."

A matéria é objeto da Súmula CARF nº 2, publicada no DOU de 22/12/2009 a seguir ementada:

"Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"

Assim, afasto a alegação apresentada em razão da incompetência deste Colegiado para decidir sobre a constitucionalidade da legislação tributária

Diante do exposto, sendo referida súmula de aplicação obrigatória por este colegiado, maiores digressões sobre a matéria são desnecessárias.

- A incidência do IOF/Crédito nos contratos de mútuo celebrados com coligadas no exterior

Cinge-se uma das parcelas da questão posta em julgamento sobre a possibilidade da incidência do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários, na modalidade IOF/crédito em operações de mútuo com coligadas no exterior, quando já ocorrera a incidência do IOF/câmbio.

O Código Tributário Nacional - CTN, respectivamente, nos arts. 63 e 64 estabeleceu o fato gerador e a base de cálculo do IOF nos seguintes termos:

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

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

II - quanto às operações de câmbio, a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este;

III - quanto às operações de seguro, a sua efetivação pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável;

IV - quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes, na forma da lei aplicável.

Parágrafo único. A incidência definida no inciso I exclui a definida no inciso IV, e reciprocamente, quanto à emissão, ao pagamento ou resgate do título representativo de uma mesma operação de crédito.

Art. 64. A base de cálculo do imposto é:

I - quanto às operações de crédito, o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros;

II - quanto às operações de câmbio, o respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição;

III - quanto às operações de seguro, o montante do prêmio;

IV - quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários:

a) na emissão, o valor nominal mais o ágio, se houver;

b) na transmissão, o preço ou o valor nominal, ou o valor da cotação em Bolsa, como determinar a lei;

c) no pagamento ou resgate, o preço"

O art. 13 da Lei 9.779/1999, dispõe que:

"Art. 13. As operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física sujeitam-se à incidência do IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras.

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

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

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

A jurisprudência colacionada pela Recorrente que lastreia o seu entendimento já está superada, conforme decisões a seguir colacionadas, as quais concluem pela existência de duas operações distintas e autônomas, no caso concreto, uma de crédito, outra de câmbio.

Entendo que ao caso, é de adotar o entendimento jurisprudencial, razão pela qual adoto como razões de decidir.

Do Superior Tribunal de Justiça - STJ, tem-se os seguintes julgados:

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS - IOF. CONTRATO DE MÚTUO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. MUTUÁRIA SEDIADA NO EXTERIOR. EMPRÉSTIMO DE MOEDA NACIONAL. CONVERSÃO EM DÓLAR. FATO AUTÔNOMO. ART. 2º, § 2º, DO DECRETO N. 4.494/2002. OPERAÇÃO DE CRÉDITO EXTERNO. NÃO OCORRÊNCIA. INCIDÊNCIA DO "IOF CÂMBIO" E DO "IOF CRÉDITO".

1. A questão discutida limita-se a saber se o contrato de mútuo celebrado entre recorrente e empresa coligada com sede nos Estados Unidos configura hipótese de "operação de crédito externo", o que ensejaria as disposições do § 2º do art. 2º do Decreto n. 4.494/2002, tese defendida pela empresa; ou simples contrato de mútuo celebrado no Brasil, posição defendida pela Fazenda Nacional e adotada pela Corte de origem, e que ensejaria a dupla incidência do IOF: uma, no momento da operação cambial; e outra, no momento da disponibilidade dos valores.

2. Para haver a incidência da hipótese do § 2º do art. 2º do Decreto n.º 4.494/2002, o contrato de mútuo deve referir-se a crédito advindo do exterior. Essa é a razão pela qual a incidência do IOF é excluída na disponibilização dos valores decorrentes do mútuo (art. 2º, I, do Decreto n.º 4.494/2002), pois o tributo incidirá por ocasião da conversão dos valores, nas operações de câmbio (art. 2º, II, do Decreto n.º 4.494/2002).

3. No caso, portanto, verifica-se que há duas operações distintas e autônomas, uma de crédito, outra de câmbio, que não são interdependentes para o cumprimento do contrato de mútuo firmado, pois o empréstimo em moeda nacional não necessita, para sua concretude, que se convertam em moeda estrangeira os valores contratados. A operação de câmbio, no caso, é fato autônomo decorrente tão somente da vontade das partes e, na prática, implica compra de moeda estrangeira para, na

sequência, ser emprestada à mutuária. Precedente: REsp 1.063.507/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 23/9/2009.

4. Agravo Regimental não provido." (AgRg no REsp 1506113/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/06/2016, DJe 05/09/2016)

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL EM MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS - IOF. CONTRATO DE MÚTUO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. MUTUÁRIA SEDIADA NO EXTERIOR. EMPRÉSTIMO DE MOEDA NACIONAL. CONVERSÃO EM DÓLAR. FATO AUTÔNOMO. ART. 2º, § 2º, DO DECRETO N. 4.494/2002. OPERAÇÃO DE CRÉDITO EXTERNO. NÃO OCORRÊNCIA. INCIDÊNCIA DO "IOF CÂMBIO" E DO "IOF CRÉDITO". VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. AUSÊNCIA.

1. A questão discutida limita-se a saber se o contrato de mútuo celebrado entre Sadesa Brasil Indústria e Comércio de Couros Ltda, mutuante, e Sadesa (HK) Limited, mutuária, configura hipótese de "operação de crédito externo", o que ensejaria as disposições do § 2º do art. 2º do Decreto n. 4.494/2002, tese defendida pela autora e desenvolvida pelo Tribunal a quo, ou simples contrato de mútuo celebrado no Brasil, tese defendida pela Fazenda Nacional, e que ensejaria a dupla incidência do IOF: uma, no momento da operação cambial; e outra, no momento da disponibilidade dos valores.

2. Para haver a incidência da hipótese do § 2º do art. 2º do Decreto nº 4.494/2002, o contrato de mútuo deve referir-se a crédito advindo do exterior. Essa é a razão pela qual a incidência do IOF é excluída na disponibilização dos valores decorrentes do mútuo (art. 2º, I, do Decreto nº 4.494/2002), pois o tributo incidirá por ocasião da conversão dos valores, nas operações de câmbio (art. 2º, II, do Decreto nº 4.494/2002).

3. No caso, portanto, verifica-se que há duas operações distintas e autônomas, uma de crédito, outra de câmbio, que não são interdependentes para o cumprimento do contrato de mútuo firmado, pois o empréstimo em moeda nacional não necessita, para sua concretude, que se convertam em moeda estrangeira os valores contratados. A operação de câmbio, no caso, é fato autônomo decorrente tão somente da vontade das partes e, na prática, implica compra de moeda estrangeira para, na sequência, ser emprestada à mutuária.

4. Assim, o acórdão recorrido está a negar vigência ao art. 13 da Lei n. 9.779/99.

5. O julgador, desde que fundamente suficientemente sua decisão, não está obrigado a responder todas as alegações das partes, a ater-se aos fundamentos por elas apresentados nem a rebater um a um todos os argumentos levantados, de tal sorte

que a insatisfação quanto ao deslinde da causa não oportuniza a oposição de embargos de declaração, sem que presente alguma das hipóteses do art. 535 do CPC.

6. Ausência de violação ao art. 535 do CPC, pois o acórdão recorrido, de forma clara e fundamentada, aplicou o direito que entendeu incidir à espécie.

7. Recurso especial provido." (REsp 1063507/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/09/2009, DJe 23/09/2009)

Do Tribunal Regional Federal da 4ª Região - TRF4:

"TRIBUTÁRIO. IOF. CONTRATO DE MÚTUO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. MUTUÁRIA SEDIADA NO EXTERIOR. EMPRÉSTIMO DE MOEDA NACIONAL. CONVERSÃO EM DÓLAR. FATO AUTÔNOMO. ART. 2º, § 2º, DO DECRETO N. 4.494/2002. OPERAÇÃO DE CRÉDITO EXTERNO. NÃO OCORRÊNCIA. INCIDÊNCIA DO 'IOF CÂMBIO' E DO 'IOF CRÉDITO'.

1. A operação de mútuo entre empresas integrantes do mesmo grupo econômico está sujeita à hipótese de incidência do imposto sobre operações financeiras, porque o art. 13 da Lei nº 9.779/99 não excepciona as sociedades coligadas da exação.

2. Para haver a incidência da hipótese do § 2º do art. 2º do Decreto nº 4.494/2002, o contrato de mútuo deve referir-se a crédito advindo do exterior. Essa é a razão pela qual a incidência do IOF é excluída na disponibilização dos valores decorrentes do mútuo (art. 2º, I, do Decreto nº 4.494/2002), pois o tributo incidirá por ocasião da conversão dos valores, nas operações de câmbio (art. 2º, II, do Decreto nº 4.494/2002).

3. Verifica-se a ocorrência de duas operações distintas e autônomas, no caso concreto, uma de crédito, outra de câmbio, que não são interdependentes para o cumprimento do contrato de mútuo firmado, pois o empréstimo em moeda nacional não necessita, para sua concretude, que se convertam em moeda estrangeira os valores contratados. A operação de câmbio, no caso, é fato autônomo decorrente tão somente da vontade das partes e, na prática, implica compra de moeda estrangeira para, na sequência, ser emprestada à mutuária." (TRF4, AC 5040636-32.2014.4.04.7000, PRIMEIRA TURMA, Relator AMAURY CHAVES DE ATHAYDE, juntado aos autos em 29/07/2016)

"TRIBUTÁRIO. IOF. CONTRATO DE MÚTUO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. MUTUÁRIA SEDIADA NO EXTERIOR. EMPRÉSTIMO DE MOEDA NACIONAL. CONVERSÃO EM DÓLAR. FATO AUTÔNOMO. ART. 2º, § 2º, DO DECRETO N. 4.494/2002. OPERAÇÃO DE CRÉDITO EXTERNO. NÃO

OCORRÊNCIA. INCIDÊNCIA DO 'IOF CÂMBIO' E DO 'IOF CRÉDITO'. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. AUSÊNCIA.

1. A operação de mútuo entre empresas integrantes do mesmo grupo econômico está sujeita à hipótese de incidência do imposto sobre operações financeiras, porque o art. 13 da Lei nº 9.779/99 não excepciona as sociedades coligadas da exação.

2. Para haver a incidência da hipótese do § 2º do art. 2º do Decreto nº 4.494/2002, o contrato de mútuo deve referir-se a crédito advindo do exterior. Essa é a razão pela qual a incidência do IOF é excluída na disponibilização dos valores decorrentes do mútuo (art. 2º, I, do Decreto nº 4.494/2002), pois o tributo incidirá por ocasião da conversão dos valores, nas operações de câmbio (art. 2º, II, do Decreto nº 4.494/2002).

3. Verifica-se a ocorrência de duas operações distintas e autônomas, no caso concreto, uma de crédito, outra de câmbio, que não são interdependentes para o cumprimento do contrato de mútuo firmado, pois o empréstimo em moeda nacional não necessita, para sua concretude, que se convertam em moeda estrangeira os valores contratados. A operação de câmbio, no caso, é fato autônomo decorrente tão somente da vontade das partes e, na prática, implica compra de moeda estrangeira para, na sequência, ser emprestada à mutuária." (TRF4, AC 5015146-76.2012.4.04.7000, PRIMEIRA TURMA, Relatora CARLA EVELISE JUSTINO HENDGES, juntado aos autos em 09/05/2013)

Região - TRF3: No mesmo sentido é o posicionamento do Tribunal Regional Federal da 3ª

"DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. LEGITIMIDADE PASSIVA DA AUTORIDADE IMPETRADA. INTERESSE PROCESSUAL INEXISTENTE EM FACE DO IOF/CÂMBIO. EXTINÇÃO DO PROCESSO SEM JULGAMENTO DE MÉRITO NESSE PONTO. CONTRATO DE MÚTUO INTERNACIONAL. IOF MODALIDADE CRÉDITO. EXIGIBILIDADE. RESPONSABILIDADE DA IMPETRANTE. LEI Nº 9.779/99. EXTINÇÃO DO PROCESSO COM RESOLUÇÃO DO MÉRITO QUANTO A ESSE PEDIDO.

1. Em face da estrutura complexa dos órgãos que integram a Receita Federal, nem sempre a correta identificação da autoridade coatora é operação simples. Portanto, em caso como o dos autos é razoável a indicação de autoridade que, se de um lado, não tem atribuições diretas para cumprir a decisão judicial, de outro, tem meios para encaminhar de forma eficiente o seu cumprimento. Assim sendo, tem legitimidade passiva ad causam o Delegado da Receita Federal da Delegacia Especial das Instituições Financeiras - DEINF.

2. Quanto à questão preliminar de falta de interesse processual da impetrante, no que tange ao IOF/Câmbio, de fato, esta sequer

comprovou qualquer ato coator acerca da exigência desse tributo, pois, o documento de fls. 38, refere-se ao comprovante de recolhimento do IOF/Crédito, nos termos do artigo 13 da Lei nº. 9.779/99, devendo o feito deve ser extinto, sem resolução de mérito, em relação ao pedido de inexigibilidade do tributo na mencionada modalidade, restando acolhida a questão preliminar.

3. O imposto sobre operações financeiras - IOF, com o advento da Lei nº. 9.779/99, passou a incidir, nos termos do artigo 13, sobre as operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras, considerando ocorrido o fato gerador na data da concessão do crédito e sendo responsável pelo recolhimento a pessoa jurídica que conceder o crédito.

4. No caso dos autos, sobre o contrato de mútuo em questão incide o IOF, na modalidade crédito, restando caracterizada como operação de crédito o mútuo firmado entre a impetrante e a empresa sediada no exterior, sendo aquela responsável pelo recolhimento do tributo, nos termos do artigo 13, § 2º, da Lei nº 9.779/99, não havendo que se falar em ato ilegal da autoridade impetrada, porquanto é devido o imposto, sendo este exigido nos exatos termos da legislação de regência da matéria.

5. Apelação da impetrante a que se nega provimento e apelação da União Federal e remessa oficial, tida por interposta, a que se dá provimento, extinguindo-se o feito, sem resolução do mérito, com relação ao pedido de inexigibilidade do IOF câmbio, e denegar a segurança com relação ao IOF crédito." (TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, AMS - APELAÇÃO CÍVEL - 304522 - 0016516-70.2004.4.03.6100, Rel. JUIZ CONVOCADO VALDECI DOS SANTOS, julgado em 17/06/2010, e-DJF3 Judicial 1 DATA:06/07/2010 PÁGINA: 419)

Assim, considerando o reiterado entendimento jurisprudencial citado, a tese de defesa posta pela Recorrente não merece prosperar.

Diante do exposto, em relação a tal tópico voto por negar provimento ao Recurso Voluntário interposto.

- A incidência do IOF/Crédito sobre o fluxo financeiro decorrente da participação da Companhia de Desenvolvimento Econômico de Minas Gerais ("CODEMIG") em sociedade em conta de participação ("SCP")

Como se observa da autuação fiscal, a fiscalização entendeu que a operação em debate apresentaria a natureza jurídica de mútuo, o que implicaria na incidência do IOF então exigido.

Como dito pela Recorrente em seu Recurso, a fiscalização considerou que, ao calcular o valor da participação da CODEMIG nos resultados da SCP com base no lucro apurado antes das provisões para o IRPJ e a CSLL, a Recorrente colocou recursos financeiros à

disposição da CODEMIG, o que caracterizaria uma modalidade de empréstimo sujeita à incidência do IOF/Crédito.

Inicialmente, é de se tecer algumas breves considerações prévias sobre o contrato de mútuo.

O contrato de mútuo tem sua previsão legal insculpida no art. 586 do Código Civil, *in verbis*:

"Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade."

O Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, por ocasião do julgamento do processo nº 10480.725110/2014-90 (Acórdão 3402-003.018), procedeu a minuciosa análise dos contratos de mútuo, conforme a seguir reproduzido:

"Tratando sobre as características do mútuo, Waldirio Bulgarelli (Ob. Cit., p.562) aponta que se trata de um contrato:

*I) **Unilateral**, pois uma vez aperfeiçoado, gera obrigações para apenas uma das partes, o mutuário, que deverá devolver a coisa, e se for o caso, acrescido de juros.*

*II) **Oneroso ou Gratuito**, a depender da previsão de juros, os quais, quando o mútuo tenha fins econômicos, presumem-se devidos, e também podem ser objeto de fixação contratual, desde que no limite legal (SELIC), além de ser permitida a capitalização anual (art. 406 e 591).*

*III) **Temporário**, pela necessidade de previsão temporal para a restituição da coisa emprestada.*

*IV) **Real**, pois implica a entrega da coisa para o uso do mutuário, transferindo-se a sua propriedade.*

*Por meio do contrato de mútuo, a propriedade dos bens é transferida ao mutuário. Na verdade, o mútuo, embora contratado, **somente se aperfeiçoa se houver a efetiva entrega dos bens mutuados, sendo por isso classificado como contrato real**. Após a transferência dos bens, o mutuário pode utilizá-los como quiser, eis que, sendo proprietário, pode deles dispor, usando e gozando deles como lhe aprouver (Código Civil, art. 1228). Todavia, ele passa a ser responsável pelos prejuízos que os bens possam sofrer, exatamente porque fica com a propriedade daqueles que recebeu, mas, em contrapartida, **tem a obrigação de devolver outros do mesmo gênero, da mesma qualidade e na mesma quantidade**. (grifos constantes no original)."*

Da doutrina de Orlando Gomes tem-se:

"o mútuo é contrato pelo qual uma das partes empresta à outra coisa fungível, tendo a outra, a obrigação de restituir igual quantidade de bens do mesmo gênero e qualidade. A

característica fundamental do mútuo é a transferência da propriedade da coisa emprestada, que sucede necessariamente devido à impossibilidade de ser restituída na sua individualidade. Daí se dizer que é contrato translativo. A propriedade da coisa só se transmite com a tradição." GOMES, Orlando. Contratos. 10a Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 354.)

Com base em tais premissas, o contrato de mútuo pressupõe o empréstimo de um bem fungível que, depois de um determinado lapso temporal, implicará ao mutuário o dever de devolver ao mutuante a coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade. Assim, se o mutuante emprestou dinheiro ao mutuário, depois de determinado período, o mutuário deverá devolver dinheiro ao mutuante.

Necessário transcrever novamente o *caput* do art. 13 da Lei 9.779/1999:

"Art. 13. As operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física sujeitam-se à incidência do IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras."

6.306/2007: Por sua vez os arts. 2º, in. I, alínea "c" e 3º, §3º, inc. III, do Decreto nº

"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

(...)

§ 3º A expressão "operações de crédito" compreende as operações de:

(...)

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

Denota-se, então, da previsão legal que a regra-matriz de incidência do IOF sobre operações de crédito praticadas por pessoas jurídicas não-financeiras exige a presença de um contrato de mútuo.

O escólio de Alberto Xavier é importante ao caso:

"Sucede que, no que concerne ao caso peculiar de operações realizadas por pessoas jurídicas não financeiras, a lei ordinária (Lei nº 9.779/1999) voltou de novo a autolimitar-se, restringindo o âmbito de incidência ao conceito bem mais restritivo de "mútuo de recursos financeiros".

Tivesse a lei ordinária adotado o conceito amplo de "operação de crédito", com raízes na lei constitucional e na lei complementar, poder-se-ia sustentar, com alguma verossimilhança, que os fluxos financeiros realizados por uma parte poderiam subsumir-se em tal conceito, na medida em que poderiam representar um diferimento no tempo de uma prestação, para usar o clássico conceito de "operação de crédito" de João Eunápio Borges.

Com efeito, o conceito de "operação de crédito" foi entre nós objeto de clara lição pelo referido autor.

"Em qualquer operação de crédito o que sempre se verifica é a troca de um valor presente e atual por um valor futuro. Numa venda a prazo, o vendedor troca a mercadoria o valor presente e atual pela promessa de pagamento a ser feito futuramente pelo comprador. No mútuo ou em qualquer modalidade de empréstimo, à prestação atual do credor corresponde a prestação futura do devedor.

O crédito é, pois, economicamente, a negociação de uma obrigação futura; é a utilização dessa obrigação futura para a realização de negócios atuais.

(...)

Na noção de crédito estão implícitos os seguintes elementos:

a) a confiança: quem aceita, em troca de sua mercadoria ou de seu dinheiro, a promessa de pagamento futuro, confia no devedor. Confiança que pode não repousar exclusivamente no devedor, mas em garantias pessoais (aval, fiança) ou reais (penhor, hipoteca, etc.) que ele ofereça em segurança da oportuna realização da prestação futura a que se obrigou; mas, de qualquer forma, é sempre a confiança elemento essencial do crédito;

b) o tempo, constituindo o prazo, o intervalo, o período que medeia entre a prestação presente e atual e a prestação futura.

(...)

Dúvidas mais sérias, porém, se suscitam face à qualificação dos fluxos financeiros em causa como "mútuo de recursos financeiros", qualificação esta estritamente indispensável para atrair a incidência do IOF nas operações de crédito realizadas por pessoas jurídicas que não sejam instituições financeiras.

Trata-se, em suma, de saber se poderá a expressão "mútuo de recursos financeiros", utilizada no art. 13 da Lei nº 9.779/1999, ser interpretada em sentido amplo, de modo a abranger negócios

jurídicos que, muito embora não sejam mútuos em sentido técnico-jurídico, possam produzir efeitos econômicos similares aos de uma operação de crédito (...)" (XAVIER, Alberto. A Distinção entre Contrato de Contacorrente e Mútuo de Recursos Financeiros para Efeitos de IOF. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 208, fls. 15 a 26.)

O exemplo citado pela Recorrente em sua peça recursal é elucidativo para o correto deslinde da questão:

"Um exemplo pode ajudar a compreender a situação fática. Com base no regime de caixa, a Recorrente calcula a participação da CODEMIG nos valores efetivamente recebidos pela SCP no mês de janeiro do ano XI. Esse valor é pago à CODEMIG até o 5º dia útil do mês de fevereiro do ano XI. Ocorre que as estimativas de IRPJ e CSLL correspondentes ao mês de janeiro somente são recolhidas no último dia útil do mês de fevereiro do ano XI, motivo pelo qual o valor correspondente somente é reembolsado (ou descontado da próxima participação da CODEMIG) no 5º dia útil do mês de março, ao efetuar o pagamento da participação correspondente ao mês de fevereiro.

Note-se que, após o registro da obrigação tributária a recolher, a Recorrente providencia o registro contábil do "valor a receber" correspondente à participação da CODEMIG nos tributos devidos (25% dos tributos devidos pela SCP) na conta contábil 11205003 - CODEMIG IMPOSTOS, embora o seu efetivo recebimento (ou desconto) somente ocorra após o pagamento do tributo, com base no regime de caixa.

Face ao que precede, é fácil concluir que, em nenhum momento, houve a disponibilização de recursos para a CODEMIG no âmbito de uma relação de crédito, como se suscita. Ao contrário, a Recorrente cumpriu rigorosamente as disposições contratuais que disciplinam a sua participação nos resultados da SCP."

E prossegue a Recorrente com acerto:

"Como se não bastasse, há algo mais a ser dito a respeito da participação da CODEMIG nos impostos devidos em virtude das atividades desenvolvidas pela SCP.

Invariavelmente, a Recorrente opta pelo recolhimento das antecipações de IRPJ e CSLL com base no método das estimativas mensais, mediante aplicação de um percentual sobre a sua receita bruta mensal. Ou seja, a Recorrente não utiliza a alternativa de calcular as antecipações de IRPJ e CSLL com base em balancete mensal de suspensão ou redução, como permite o artigo 35 da Lei n. 8.981, de 20.1.1995.

Ocorre que, para fins de atendimento das regras contábeis vigentes, especialmente aquelas introduzidas pela Lei n. 11638, de 28.12.2007, que iniciou o processo de convergência das regras contábeis brasileiras aos padrões internacionais

("International Financial Reporting Standards" - IFRS), a Recorrente segue o procedimento de evidenciar, na elaboração de suas demonstrações financeiras, os valores de IRPJ e CSLL que s e r i am efetivamente devidos c om base no l u c r o real. Ou seja, a Recorrente utiliza, para fins contábeis, os valores que seriam devidos com base no lucro real.

Isso ocorre porque o recolhimento mensal por estimativa decorre de uma norma tributária, sendo que, para demonstração aos investidores, a Recorrente deve seguir as normas contábeis vigentes, que exigem a demonstração do valor que seria efetivamente devido a título de IRPJ e CSLL, com base no lucro real anual.

Em virtude do procedimento contábil acima, a Recorrente também registra, como "valor a receber" decorrente da participação da CODEMIG nos tributos devidos, na conta contábil 11205003 - CODEMIG IMPOSTOS, o montante correspondente à participação da CODEMIG nas antecipações de IRPJ e CSLL que serão efetivamente devidas no encerramento do período de apuração, com a apuração do lucro real efetivo.

Com esse procedimento, a Recorrente evidencia em suas demonstrações financeiras os valores efetivos de IRPJ e CSLL a recolher com base no lucro real, bem como a parcela de tais valores que será suportada pela CODEMIG. Portanto, uma parte do valor registrado na conta contábil 11205003 - CODEMIG IMPOSTOS reflete um reembolso que somente será recebido da CODEMIG no ano-calendário seguinte, após efetivo pagamento dos saldos de IRPJ e CSLL a recolher aos cofres públicos.

De fato, como os fatos geradores do IRPJ e da CSLL são anuais, em 31 de dezembro de cada ano-calendário a Recorrente calcula os valores de IRPJ e CSLL efetivamente devidos, sendo que os respectivos saldos de IRPJ e CSLL são pagos em quota única até o último dia útil do mês de janeiro do ano-calendário subsequente.

Após o efetivo pagamento do tributo (relembre-se que a participação nos resultados da SCP é calculada pelo regime de caixa), o valor relativo à participação da CODEMIG nos tributos devidos pela SCP é reembolsado ou compensado contra os seus direitos de participação dos meses subsequentes.

Sintetizando os procedimentos contábeis alinhados acima, pode-se dizer que os valores de IRPJ e CSLL antecipados com base na receita bruta são reembolsados pela CODEMIG no mês subsequente ao seu pagamento pela Recorrente, tendo em vista que tais montantes são recolhidos no último dia útil do mês subsequente ao mês de apuração. Por outro lado, no que tange ao saldo correspondente ao IRPJ e à CSLL devidos com base no lucro real efetivo, a Recorrente apenas recebe o reembolso após o seu efetivo recolhimento no último dia útil do mês de janeiro do ano-calendário subsequente, em conformidade com o regime

de caixa pactuado entre as partes na escritura pública de constituição da SCP, nos termos acima comentados.

Isso demonstra cabalmente que o procedimento adotado pela Recorrente não pode ser equiparados um contrato de mútuo. No contrato de mútuo, a pessoa jurídica mutuante tem o direito de receber a devolução do valor do principal emprestado, acrescido ou não de juros, conforme pactuado entre as partes. No caso do reembolso, a Recorrente somente recebe eventual devolução se e quando houver o recolhimento de imposto ao erário público, com base no regime de caixa. Assim, caso a SCP eventualmente apure prejuízo e não haja qualquer valor a recolher aos cofres públicos, é evidente que o valor transferido da Recorrente para a CODEMIG sob o regime de caixa será definitivo, não sendo possível se falar em devolução. Essa circunstância, por si só, impede sua equiparação a um empréstimo, como pretende a fiscalização e a DRJ/JFA."

Pelo exposto, considerando o modelo adotado, está evidente que a relação jurídica entre a Recorrente e a CODEMIG não possui natureza jurídica de contrato mútuo, o que afasta a possibilidade de incidência do IOF/Crédito, como pretendido pela fiscalização e ratificado pela decisão de 1ª instância proferida pela DRJ/JFA.

É claro, portanto, que não houve a disponibilização de recursos à CODEMIG, no âmbito de uma relação de concessão de crédito.

A operação que não se revestir dos atributos do contrato de mútuo não resultará em obrigação tributária à pessoa jurídica envolvida de pagar o IOF.

Não se pode pretender que ocorra a incidência do IOF sobre movimentações financeiras (fluxo financeiro) do modo como pretendido pela Fiscalização.

A pretensão da Fazenda Nacional, encontra óbice no contido no art. 108, § 1º do Código Tributário Nacional - CTN, pois se estaria a tributar com base na analogia, o que fere, ainda, o princípio da estrita legalidade em matéria tributária.

Dispõe o CTN:

"Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

(...)

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei."

Pertinentes são as ponderações do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, (Acórdão 3402-003.018):

*"Não se pode utilizar de juízos de semelhança entre fatos, negócios ou atos para exigir o tributo é dizer, a legislação **veda** que o aplicador do Direito Tributário, ao se deparar com um caso que esteja fora da hipótese de incidência, se baseie em*

elementos desse fato que tenham semelhança com elementos de outro fato (este presente em uma hipótese de tributação) para que determine a sua tributabilidade (a exemplo do caso que erroneamente se pretenda tributar indenização por danos materiais como se renda fosse, estendendo por analogia a hipótese do IR, considerando apenas o elemento de aquisição de disponibilidade, mas não o do acréscimo patrimonial).

*Não é à toa que o art.150, I da Constituição Federal determina que a exigência do tributo está condicionada a Lei que o estabelece, que tem como consectário lógico o **dever de conformidade da tributação com o “fato gerador”**, desenvolvido em festejado trabalho de Gerd Rothmann, que reflete uma faceta principiológica da legalidade na disposição de que a lei não pode deixar ao critério da administração a diferenciação objetiva, devendo ela própria prever, na maior medida, possível, os aspectos necessários à configuração do fato gerador, não bastando ao legislador autorizar, de forma ampla, vaga, genérica ou indeterminada, a criação do tributo, mas cabendo a ele descrever a situação que lhe dará causa (ROTHMANN, Gerd Willi. O Princípio da Legalidade Tributária. In. DÓRIA, A.R.S.; ROTHMANN, G.W. Temas Fundamentais do Direito Tributário Atual. Belém: Cejup, 1983. P.9099)."*

No caso em apreço, a Fazenda Nacional utilizou-se do instituto da analogia para a inclusão do chamado "fluxo financeiro" no âmbito de incidência do IOF, invadindo indevidamente o terreno do princípio da legalidade ou da reserva legal que, em sede de direito tributário, estabelece que o tributo só pode ser instituído ou aumentado por lei.

É pacífico o entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ acerca da impossibilidade do emprego da analogia não poder resultar na exigência de tributo não previsto em lei, conforme precedentes a seguir colacionados:

"TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS DE MANOBRAS E DE REMOÇÃO. NULIDADE DA CDA. OCORRÊNCIA.

1. A lista de serviços é "números clausus" inadmitindo interpretação por analogia, como fez o Município para cobrar o ISS da recorrente, em flagrante violação ao princípio da legalidade tributária.

2. Recurso especial conhecido e provido por maioria." (REsp 401.698/ES, Rel. Ministro PAULO MEDINA, Rel. p/ Acórdão Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/10/2002, DJ 09/06/2003, p. 213)

"TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - CORREÇÃO MONETÁRIA - ANALOGIA - IMPOSSIBILIDADE - RESERVA LEGAL.

- Revela-se inviável a pretendida interpretação analógica do art. 5º do Decreto-Lei 2.354/87, no sentido de corrigir monetariamente o valor retido do Imposto de Renda decorrente

de aplicações financeiras, uma vez que na esteira da construção jurisprudencial desta Corte, exige-se Lei que determine tal correção, vedando-se o uso da analogia.

- Precedentes - Recurso improvido." (REsp 389.403/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/05/2002, DJ 11/11/2002, p. 154)

"TRIBUTÁRIO. ICMS. INCIDÊNCIA SOBRE A HABILITAÇÃO DE TELEFONES CELULARES. IMPOSSIBILIDADE. ATIVIDADE QUE NÃO SE CONSTITUI EM SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÕES. ANALOGIA EXTENSIVA. EXIGÊNCIA DE TRIBUTO SOBRE FATO GERADOR NÃO PREVISTO EM LEI. PROIBIÇÃO. ART. 108, § 1º, DO CTN.

I - No ato de habilitação de aparelho móvel celular inócorre qualquer serviço efetivo de telecomunicação, senão de disponibilização do serviço, de modo a assegurar ao usuário a possibilidade de fruição do serviço de telecomunicações.

II - O ICMS incide, tão somente, na atividade final, que é o serviço de telecomunicação propriamente dito, e não sobre o ato de habilitação do telefone celular, que se afigura como atividade meramente intermediária.

III - O Convênio ICMS nº 69/98, ao determinar a incidência do ICMS sobre a habilitação de aparelho móvel celular, empreendeu verdadeira analogia extensiva do âmbito material de incidência do tributo, em flagrante violação ao art. 108, § 1º do CTN.

IV - Recurso Ordinário provido." (RMS 11.368/MT, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/12/2004, DJ 09/02/2005, p. 182)

A cobrança do IOF no caso sobre o fluxo financeiro estabelecido pela Recorrente viola o princípio da tipicidade tributária, segundo o qual o tributo só pode ser exigido quando todos os elementos da norma jurídica tributária - hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquotas - estejam previstos na legislação.

Como visto, é pacífico no Direito Tributário que o princípio da reserva legal ou da tipicidade fechada impossibilita o uso da analogia que resulte na exigência de tributo.

A tentativa de tributar fluxos financeiros realizados pela Recorrente, com fundamento no art. 13 da Lei 9.779/1999 resulta no emprego da analogia, incompatível como dito com o princípio da legalidade e da tipicidade da tributação.

Assiste razão à Recorrente ao consignar:

"Com base nas considerações acima, pode-se assentar que, sob a perspectiva da causa dos negócios jurídicos, é clara a distinção entre o contrato de mútuo e a participação da CODEMIG nos resultados da SCP, pelos seguintes fundamentos:

- ao repassar os resultados da SCP para a CODEMIG a Recorrente cumpre obrigação contratual. O direito e a pretensão ao reembolso dos tributos por parte da Recorrente somente surge após o efetivo recolhimento aos cofres públicos, com base no regime de caixa pactuado para a partilha dos resultados da SCP.

- o resultado da SCP repassado pertence à CODEMIG, que deve simplesmente reembolsar os tributos devidos. Os respectivos valores não são concedidos à CODEMIG a título de empréstimo, para posterior devolução.

- a causa típica que justifica o fluxo de recursos para a CODEMIG decorre de sua participação em um empreendimento econômico, no âmbito da SCP, o que não se confunde com a relação jurídica típica de crédito decorrente de um contrato de mútuo.

- a Recorrente não se compromete a entregar dinheiro à CODEMIG, para posterior restituição na mesma quantidade, gênero e qualidade. Não há, portanto, a irradiação de uma relação jurídica de natureza creditícia, mas, sim, mera participação nos resultados econômicos provenientes da SCP, ainda que pactuado o reembolso parcial das despesas com tributos, no montante equivalente à participação da CODEMIG."

Em recente julgado, à unanimidade de votos, a 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, decidiu que não incide o IOF pelo simples adiantamento de recursos, sendo imprescindível para a incidência tributária a exata correspondência a um mútuo. A decisão está ementada nos seguintes moldes:

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

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." (Processo nº 11080.731006/2015-91; Acórdão 3402-005.259; Relator Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, sessão de 23/05/2018)

Do voto do relator destaque:

"17. Assim, quando o art. 3º, §3º, inciso III do Decreto n. 6.306/2007 estabelece que haverá incidência de IOF sobre o mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas, o signo "mútuo" é ali empregado nos termos do que fora desenhado pelo direito civil, exatamente como estabelece o art. 110 do Código Tributário Nacional. Aliás, é do referido dispositivo do CTN que se extrai a ideia do direito tributário ser um direito de sobreposição, na medida em que ele (direito tributário) se vale de conceitos e institutos já estabelecidos por outros ramos do direito para então atuar, atuação essa que, por conseguinte, fica limitada por tais conceitos e institutos do direito privado.

(...)

20. Neste sentido, o adiantamento de recursos financeiros por parte da recorrida em favor da empresa Fibria constitui 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). Em verdade, o importe financeiro entregue pela recorrida em favor da empresa Fibria tinha por escopo garantir o direito de aquisição dos ativos que compõem o Projeto Losango.

21. Ademais, também não há obrigação da empresa Fibria em devolver recursos financeiros no mesmo valor do adiantamento efetuado pela recorrida. A obrigação da Fibria é a entrega de cotas de duas sociedades (Newcol e Newco2), proprietárias dos ativos que constituem o Projeto Losango. A Fibria também não possui a prerrogativa de devolver antecipadamente os recursos financeiros recebidos da Recorrida (prerrogativa que seria concedida a um mutuário)."

Tem-se, também, os seguintes julgados:

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

Ano-calendário: 2010, 2011

IOF. RECURSOS CONTABILIZADOS EM ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL AFAC. EQUIPARAÇÃO A NEGÓCIO DE MÚTUA. REQUISITOS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE.

Estando demonstrado que os recursos repassados representavam pagamento antecipado para aquisição de ações ou quotas de capital (AFAC), cumprindo os requisitos exigidos pela legislação, o aporte de recursos financeiros efetuados não se caracteriza como uma operação de crédito correspondente a mútuo, razão pela qual não é suficiente para a configuração do fato gerador do IOF, previsto no artigo 13 da Lei nº 9.779/99.

(...)

IOF. OPERAÇÕES COMERCIAIS ENTRE PESSOA JURÍDICAS RELACIONADAS. OTM. TRANSPORTE. HOLDING. EMPRESA NÃO FINANCEIRA. NÃO INCIDÊNCIA.

A Lei 9.779, em seu artigo 13, definiu como fato gerador do IOF a operação em que figure como fornecedora do crédito pessoa jurídica não financeira, mas desde que essa operação corresponda a mútuo de recursos financeiros.

No caso dos autos, os valores contabilizados nas contas auditadas constituem remuneração ou reembolso pelos serviços prestados por empresas subcontratadas no plano de atuação OTM (operador de transporte multimodal), que, no caso, são controladas/coligadas.

Assim, ficou comprovado que há relações comerciais entre as empresas, justamente pelo fato da Contribuinte operar o OTM. Ela subcontrata as empresas controladas do grupo para a realização de diversas atividades de transporte. Porém, por ser holding responsável pelo gerenciamento do grupo, o faturamento é nela centralizado e contabilizado, consolidando os recebimentos que são posteriormente divididos entre suas controladas. Em outras palavras, a holding faturava os serviços em sua integralidade, e posteriormente pagava os valores devidos às demais empresas do grupo que prestaram serviços para o adimplemento do contrato.

Não há empréstimo, uma vez que os valores constituem acertos de contas entre as empresas, não havendo, portanto, posterior restituição do dinheiro em espécie, requisito para configuração do mútuo (artigo 586 do Código Civil). Portanto, não há sujeição à incidência do IOF. (...)" (Processo nº 10980.721730/2013-38; Acórdão nº 3402-004.932; Relator Conselheiro Thais De Laurentiis Galkowicz; sessão de 26/02/2018)

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

Período de apuração: 31/07/1999 a 31/03/2000, 30/06/2000 a 30/06/2003

IOF. OPERAÇÃO DE CRÉDITO REALIZADA ENTRE EMPRESAS NÃO FINANCEIRAS. INCIDÊNCIA. REQUISITOS.

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 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." (Processo nº 10746.001486/2003-94; Acórdão nº 3402-00.472; Relator Conselheiro Júlio Cesar Alves Ramos; sessão de 04/02/2010)

Do voto extrai-se o seguinte excerto:

"Por isso, 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 nº 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."

Ainda:

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

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

IOF. RECURSOS DA CONTROLADA EM CONTA DA CONTROLADORA. CONTA CORRENTE. RAZÃO DE SER DA HOLDING.

Os recursos financeiros das empresas controladas que circulam nas contas da controladora não constituem de forma automática a caracterização de mútuo, pois dentre as atividades da empresa controladora de grupo econômico está a gestão de recursos, por meio de contacorrente, não podendo o Fisco constituir uma realidade que a lei expressamente não preveja.

Recurso Voluntário Provido" (Processo nº 11080.015070/2008-00; Acórdão 3101-001.094; Relator Conselheiro Corinho Oliveira Machado; sessão de 25/04/2012)

Da decisão tem-se:

"É que entendo que o Fisco incorre em equívoco na interpretação dos fatos jurídicos colhidos para aplicação das normas relativas ao IOF. Isso porque, diferentemente do que interpretou a Fiscalização, não houve a contratação de mútuo entre a Recorrente e sua Controladora, da qual é controlada, mas sim, entendo ser contrato de conta corrente pelo qual a Holding administra o caixa do Grupo. O direito civil tem previsão para as duas modalidades de contrato e não cabe ao

Fisco decidir qual deles está sendo implementado no caso em apreço.

Apesar de o Fisco apresentar coerente com as práticas de fiscalização que vem desenvolvendo nos últimos anos, há muito que a jurisprudência administrativa tem feito a correta distinção entre contratos de mútuo e contratos de conta corrente. No contrato de mútuo o credor dá em empréstimo coisa fungível ao devedor que se obriga a restituir 'coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade'. O tomador tem a prerrogativa de realizar as operações que melhor lhe prover com os valores emprestados, Já o contrato de conta corrente não há um empréstimo, propriamente dito, as partes estabelecem uma relação na qual cada uma das partes pode estar simultaneamente na posição de credor e devedor o que lhe dá a característica de contrato bilateral, com direitos e obrigações recíprocas. Ocorre que aquele que tem a posse do numerário não está livre para fazer dele o que quiser, pois se o depositante requerer o numerário, aquele deverá restituí-lo imediatamente.

Somente por estas diferenças essenciais entre o contrato de mútuo e o contrato de conta corrente é que não poderia o Fisco, definir, a partir de um saldo contábil definir o tipo de contratação que se opera."

O mesmo raciocínio até aqui exposto, tem aplicação aos recursos provenientes das operações da ACC e ACE, os quais foram posteriormente repassados à CODEMIG.

É de se acrescentar que tal antecipação de recursos à CODEMIG, não pode ser caracterizada como uma modalidade de empréstimo, sujeita à incidência do IOF/Crédito.

A Recorrente pontua:

"Os valores em questão são antecipados à CODEMIG, no percentual de sua participação na SCP, tendo em vista que as duas sociedades concorrem para o beneficiamento e industrialização do pirocloro.

Assinale-se, ainda, que esse procedimento ocorre única e exclusivamente em cumprimento a escritura pública de constituição da SCP, que regula as relações entre a Recorrente e a CODEMIG, a qual estabelece o seguinte:

1.0. Receita Bruta de Vendas - Inclui a receita bruta recebida na venda de produtos derivados do beneficiamento e industrialização do pirocloro de Araxá.

1.1. As vendas em moeda estrangeira serão computadas pelo valor em cruzeiros efetivamente recebidos na venda de cambiais.

Salta aos olhos que a cláusula 1.1, acima transcrita, estabelece expressamente que as vendas em moeda estrangeira serão computadas pelo valor em cruzeiros efetivamente recebidos na

venda de cambiais. Em termos práticos, isso significa que o valor recebido na venda de cambiais integra a receita bruta sobre a qual será calculada a participação da CODEMIG, com base nos valores efetivamente ingressados.

Como se sabe, as operações de ACC e ACE caracterizam-se pela antecipação, total ou parcial, em moeda nacional, concedida por instituição financeira, de moeda estrangeira a ser entregue futuramente pelo exportador. Neste sentido, convém reproduzir a definição constante do item 1, seção 3, capítulo 3, do Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais ("RMCCI"):

'O adiantamento sobre contrato de câmbio constitui antecipação parcial ou total por conta do preço em moeda nacional da moeda estrangeira comprada para entrega futura, podendo ser concedido a qualquer tempo, a critério das partes.'

Na operação de ACC, os recursos são concedidos pela instituição financeira para o exportador antes do embarque da mercadoria, ao passo que no ACE os recursos são concedidos após o embarque da mercadoria. Em qualquer caso, o valor efetivamente recebido compõe a receita bruta da SCP, para o cálculo da participação da CODEMIG."

O fato de a Recorrente entregar os recursos financeiros para a CODEMIG e, posteriormente, receber o reembolso das despesas com tributos, em conformidade com a escritura pública de constituição da SCP, não caracteriza relação mutuária, como posto na autuação.

Assim, entendo que o denominado fluxo financeiro decorrente da participação da Companhia de Desenvolvimento Econômico de Minas Gerais ("CODEMIG") em sociedade em conta de participação ("SCP") não constitui hipótese de incidência do IOF/Crédito, merecendo ser provido o recurso nesta parte.

- Da inaplicabilidade de juros de mora sobre a multa de ofício

Com razão a Recorrente.

A obrigação tributária principal (o tributo) decorre de lei. A obrigação tributária acessória (a multa) decorre de atividade administrativa vinculada de fiscalização. Logo, a correção monetária da multa aparece como claro benefício e prêmio ao autor em prejuízo ao réu. Basta confrontar o valor do tributo (obrigação tributária principal) e o valor da multa (obrigação tributária acessória) grafado no auto de infração.

Ademais, por ser a multa uma penalidade não possui natureza de tributo .

Assim, não se pode, do exposto, admitir que a multa seja atualizada.

O CARF possui precedentes sobre o tema. Vejamos:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

REGIME MONOFÁSICO. LEI Nº 10.147/2000. FABRICANTES DE PRODUTOS SUJEITOS A ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. PRODUTOS DE HIGIENE PESSOAL, PERFUMARIA OU DE TOUCADOR. REVENDA. INCIDÊNCIA.

Incidem as alíquotas diferenciadas previstas no art. 1º, I, "b" da Lei nº 10.147/2000 sobre as receitas oriundas da revenda de produtos de higiene pessoal, perfumaria ou de toucador, auferida por pessoa jurídica fabricante desses produtos, ainda que o revendedor não os tenha submetido a processo de industrialização.

ERROS MATERIAIS. ÔNUS DA PROVA.

Cabe à defesa o ônus da prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária.

MULTAS. ABUSIVIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE.

Estando a penalidade e seu percentual expressamente previstos em texto legal, só cabe à administração verificar a presença dos pressupostos de fato para sua aplicação.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

É legítima a cobrança de juros de mora com base na variação da taxa Selic.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Não incidem juros de mora sobre a multa de ofício, por carência de fundamento legal expresso.

Recurso voluntário provido em parte." (Processo nº 19311.720281/2012-87; Acórdão nº 3402-002.799; Relator Conselheiro Antonio Carlos Atulim; sessão de 09/12/2015) (destaque nosso)

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2008

ARRENDAMENTO MERCANTIL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

Conforme entendimento assentado pelo STF (RE no 592.905/SC), em questão de reconhecida Repercussão Geral, a partir das disposições da Lei Complementar no 116/2003, o arrendamento mercantil constitui prestação de serviço.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incidem juros de mora sobre a multa de ofício de que trata o art. 44 da Lei no 9.430/1996, por carência de base legal."

(Processo nº 16327.721234/2011-11; Acórdão nº 3403-002.918;
Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan; sessão de 25/04/2014)

"ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 01/03/2007 a 31/08/2007

(...)

*MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA.
INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.*

Carece de base legal a incidência de juros de mora sobre multa de lançamento de ofício. Assim, não se pode admitir que a multa seja atualizada." (Processo nº 12782.000010/2010-54; Acórdão nº 3401-003.199; Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan; sessão de 23/08/2016)

Nestes termos, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para (i) excluir do lançamento a incidência do IOF/Crédito sobre o fluxo financeiro decorrente da participação da Companhia de Desenvolvimento Econômico de Minas Gerais ("CODEMIG") em sociedade em conta de participação ("SCP") e (ii) excluir a incidência dos juros de mora sobre a multa aplicada, em relação a parcela mantida do lançamento.

(assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Redator designado

Inaugurei a divergência quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, ao bem fundamentado voto do Relator.

Assim, coube-me a designação para redigir este voto vencedor.

Juros de Mora sobre Multa de Ofício

No que concerne à alegação referente incidência a juros de mora sobre o valor lançado de multa de ofício, o entendimento majoritário do CARF é de que é cabível.

Cobram-se juros de mora sobre a multa de ofício equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia, Selic, por expressa previsão legal.

O art. 161 do Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo Recurso especial negado. É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Além destes dispositivos, destaca-se ainda o artigo 43 da Lei nº 9.430/96, que assim dispõe:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Da análise dos dispositivos citados, resta claro que o crédito tributário, relativo à penalidade pecuniária, constituído de ofício, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros moratórios, calculados à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Assim, os juros de mora devem incidir também sobre a multa de ofício, que integra o crédito tributário constituído de ofício.

Processo nº 10972.720009/2013-20
Acórdão n.º **3201-004.189**

S3-C2T1
Fl. 1.124

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira