



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

**Processo nº** 10980.721730/2013-38  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-004.932 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de fevereiro de 2018  
**Matéria** IOF  
**Recorrentes** ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S.A.  
FAZENDA NACIONAL

**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 MÚTUO. 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.

COMPROVANTE PAGAMENTO IMPOSTO.

Tendo sido demonstrado pelo contribuinte que determinado valor cobrando no auto de infração já foi devidamente recolhido aos Cofres Públicos, necessário se faz o cancelamento da exigência fiscal.

PERD/COMP. CONFISSÃO DE DÍVIDA.

Uma vez transmitido PERD/COMP (confissão de dívida) pelo contribuinte, pelo qual compensa com seus créditos determinado débito, e este último vem a ser cobrado em auto de infração, deve ser cancelada a exigência de ofício sobre esse débito, que poderá ser eventualmente cobrado caso não homologada a compensação tributária

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.

#### IOF. MÚTUO ENTRE EMPRESAS LIGADAS. INCIDÊNCIA.

As operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas do mesmo grupo empresarial sujeitam-se à tributação pelo IOF, nos termos do artigo 13 da Lei n. 9.779/99.

Recurso voluntário parcialmente provido. Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, (i) por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para cancelar a cobrança do IOF conforme os valores apurados na diligência de fls. 1375 a 1385 (mantendo-se unicamente a cobrança dos valores constantes da Tabela 27 - IOF Ajuste Final 1210502002001 ALL Brasil); e, (ii) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário quanto ao item da atuação fiscal referente ao IOF cobrado sobre os valores constantes na Conta 1210502012001 (empresa controlada All Overseas). Vencidos os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra e Jorge Olmiro Lock Freire, que negavam provimento. Neste item, o Conselheiro Pedro Sousa Bispo votou pelas conclusões.

*(Assinado com certificado digital)*

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente.

*(Assinado com certificado digital)*

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo e Carlos Augusto Daniel Neto.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário e recurso de ofício interpostos em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Curitiba/PR, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte sobre a cobrança de Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativa a Títulos ou Valores Mobiliários (“IOF”), consubstanciada no auto de infração em questão. Tal autuação versa, em apertada síntese, sobre a concessão de empréstimos entre empresas do mesmo grupo, sem o respectivo recolhimento do IOF, no importe de R\$ 17.896.184,24, sobre os quais ainda incidem juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, com riqueza de detalhes, colaciono os principais trechos do acórdão recorrido *in verbis*:

***3. Os valores autuados foram apurados a partir dos fatos relatados no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal de fls.488-492, onde a autoridade fiscal assim se manifesta:***

*(...)*

***3. Da Análise aos Registros Contábeis e do Crédito Tributário Constituído; O plano de contas contábil adotado pelo sujeito passivo (holding de seu grupo econômico), relaciona no 'Realizável a Longo Prazo' (Ativo Não Circulante), a conta denominada Partes Relacionadas' (cód. 12105), a qual, em suas subcontas, quer sintéticas, quer analíticas, é representativa de fluxo de recursos financeiros entre a ALL América Latina Logística S.A. e as demais empresas conglomeradas.***

***Nessa contextura, algumas dessas subcontas registraram no ano de 2009 freqüentes saldos diários devedores, indicando, naquele ano, as cessões de créditos da holding (mutuante), para empresas por ela controladas (mutuárias).***

***Conseqüentemente, na forma do art. 128 do CTN (Lei n.º 5.172, de 25/10/1966) e na explícita definição da Lei n.º 9.779, de 19/10/1999, art. 13, §§ 1º e 2º, a mutuante ALL América Latina Logística S.A., CNPJ n.º 02.387.241/000160 é a responsável pelo cumprimento da obrigação tributária principal relativa ao IOF incidente sobre tais cessões.***

***Sem embargo, dentro do mencionado grupamento contábil denominado 'Partes Relacionadas', as subcontas que em variados períodos do ano-calendário de 2009 apresentaram saldos devedores foram as seguintes:***

***• 1210502032 ALL — Argentina' (conta sintética contendo as contas analíticas 1210502032001 ALL Argentina' e 1210502032002 Variação Cambial', ambas referentes a ALL América Latina Logística Central S.A., empresa argentina);***

- 1210502002001 ALL do Brasil' (conta analítica referente a ALL América Latina Logística Malha Sul S.A. CNPJ n.º 01.258.944/000126)
- 1210502005001 ALL Intermodal (conta analítica referente a ALL América Latina Logística Intermodal S.A. CNPJ n.º 03.172.874/000114) ; • 1210502008001 Ferroban" (conta analítica referente a FERROBAN / ALL América Latina Logística Malha Paulista S.A. CNPJ n.º 02.502.844/000166) ; • 1210502007001 Ferronorte' (conta analítica referente a FERRONORTE/ALL América Latina Logística Malha Norte S.A.CNPJ n.º 24.962.466/000136);
- 1210502022001 Ferronorte Locadora de Vagões\* (conta analítica referente a FERRONORTE LOCADORA DE VAGÕES S.A. CNPJ n.º 09.931.497/000112) ; • 1210502031001 Jpespe' (J.P.E.S.P.E Empreendimentos e Participações Ltda. CNPJ n.º 09.085.491/000195);
- 1210502009001 Novoeste' (conta analítica referente a NOVOESTE / ALL América Logística Malha Oeste S.A. CNPJ n.º 39.115.514/0001 28) ; • 1210502012001 Overseas' (conta analítica referente a ALL OVERSEAS empresa caimanesa);
- 1210502011001 Portofer' (conta analítica referente a PORTOFER TRANSPORTE FERROVIÁRIO LTDA. CNPJ n.º 08.835.800/000151);
- 1210502014001 Santa Fé Vagões (conta analítica referente a SANTA FÉ VAGÕES S.A. CNPJ n.º 06.186.839/000142);

**Além dessas, porém fora do aludido agrupamento 'Partes Relacionadas', mas igualmente contido no 'Realizável a Longo Prazo', a conta ' 1210301001 Jpespe', componente do subgrupo '12103 Adiant p/Futuro Investimento', é mais uma conta representativa de fluxo de recursos, ou haveres, vertidos da holding para uma de suas controladas, no caso a J.P.E.S.P.E Empreendimentos e Participações Ltda. CNPJ n.º 09.085.491/000195, o que faz com que os saldos devedores dessa conta também estejam sujeitos à tributação pelo IOF, ao menos enquanto os respectivos valores cedidos não tenham sido registrados como capital social da investida ou, eventualmente, devolvidos à origem.**

De todo modo, no que tange as contas (i) '1210502002001 ALL do Brasil' (ALL América Latina Logística Malha Sul S.A. CNPJ n.º 01.258.944/000126), (ii) '1210502032 ALL Argentina' (América Latina Logística Central S.A.). e (iii) '1210502012001 Overseas' (ALL OVERSEAS), constam dos autos, os seguintes documentos apresentados pelo sujeito passivo: (i) Instrumentos Particulares de Adiantamentos para Futuros Aumentos de Capital com os correspondentes termos de efetivação de transferências parciais de numerários, (ii) Contratos Internacionais de Mútuo e respectivos Contratos de Câmbio, e (iii) Ata de Reunião do Conselho de Administração, realizada em 09/03/2007, com Boletins de Subscrição de Ações de nº 1/63 a 6/63.

*Nada obstante, no que concerne à primeira dessas contas ('1210502002001 ALL do Brasil'), os referidos instrumentos particulares, dois no total, foram firmados, respectivamente, em 09/06/2009 e 09/12/2009, descrevendo adiantamentos para futuro aumento de capital orçados, no primeiro documento, em até R\$ 150.000.000,00 (cento e cinquenta milhões de reais), a serem efetuados entre 10/06/2009 e 05/12/2009, e, no segundo, com orçamento previsto de até R\$ 325.000.000,00 (trezentos e vinte e cinco milhões de reais), em adiantamentos efetuváveis no período de 09/12/2009 a 18/05/2010.*

*Nesse caso, quer os Instrumentos Particulares de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital apresentados, quer os correspondentes termos dos adiantamentos parciais, não se prestam para comprovar seus efeitos junto a terceiros, visto que, na ocasião em que foram elaborados, não foram levados a registro público, em clara oposição e, portanto, ao desamparo do que preconiza o art. 221 do Código Civil (Lei n. 10.406, de 10/01/2002).*

*Ademais esses documentos se referem genericamente a limites "até" os montantes citados, caracterizando, na verdade a cessão de créditos rotativos, sem clara definição do valor do principal a ser realmente utilizado nas operações creditórias que reportam.*

***Relativamente à segunda conta citada ('1210502032 ALL Argentina'), os Contratos Internacionais de Mútuo, ainda que acompanhados dos respectivos contratos de câmbio, também não se aproveitam para a demonstração cabal junto a terceiros, de que os valores cedidos, as condições e os prazos de devolução que descrevem, foram de fato pré-estabelecidas, haja vista que, além da aparente falta de registro da data de reconhecimento cartorial das assinaturas firmadas por representantes da mutuante (ALL América Latina Logística S.A.), observa-se também, ainda nos citados contratos de mútuo, a completa ausência de qualquer assinatura nos respectivos campos reservados a representantes da mutuária (América Latina Logística Central S.A. ALL Argentina).***

*Já com relação à terceira conta mencionada, em que pese o prévio registro público dos documentos apresentados, eles, na verdade, referem-se a condições e prazos fixados para aquisição de ações emitidas pela própria ALL América Latina Logística S.A., sem que os respectivos textos façam qualquer menção a Overseas (ALL OVERSEAS).*

*Portanto, tais documentos, per se, não podem ser tomados como comprobatórios de algum virtual acordo, eventualmente selado entre a ALL América Latina Logística S.A. e a destinatária contábil dos recursos escriturados a debito na conta 1210502012001 Overseas'.*

***Dessa maneira, diante da ausência de incontestada documentação comprobatória de que as partes envolvidas (mutuante e mutuiárias) estabeleceram previamente os montantes das operações de mútuos que, entre si, efetuariam no transcorrer***

*do ano de 2009, tem-se que a incidência tributária do IOF relativa a toda e qualquer das contas contábeis discriminadas no presente Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal se enquadra na situação prevista na redação atual do art. 7o, I, "a" do Decreto 6.303, de 2007, ou seja, a que se aplica aos créditos rotativos, em que não há prévia definição do valor do principal a ser utilizado em tais operações creditórias.*

*Assim, não só os respectivos somatórios mensais dos saldos devedores diários dessas contas sujeitam-se ao IOF à alíquota de 0,0041%, mas, nesse caso, também o somatório mensal dos acréscimos diários devedores, dessas mesmas contas, submete-se à alíquota adicional de 0,38%, conforme prescrevem os §§ 15 e 16 desse citado art. 7º, do Decreto n.º 6.303, de 2007.*

*(...)*

**4. A contribuinte foi cientificada da exigência em 27/03/2013. Na impugnação de fls. 508-534, argumenta:**

*(...) como será objeto de esclarecimento nas páginas seguintes, a Processada teve, pelo d. fiscal autuante, a sua contabilidade desconsiderada para os efeitos de apuração da base de cálculo do imposto objeto da exigência ora guerreada, fazendo incidir sobre todos os valores constantes do saldo das contas das subsidiárias as alíquotas de 0,0041% e 0,38%, de acordo com critério próprio e que, em muitas das vezes, carece de fundamento legal para sua imposição.*

***O que, de fato, ocorreu na contabilidade apresentada e analisada pela fiscalização foi que os valores que eventualmente serviram de empréstimos para as controladas da Processada, com seus devidos contratos de mútuo e com o IOF devidamente recolhido, foram creditados nas contas operacionais existentes entre a Processada e suas controladas/coligadas, já que o sujeito passivo se constitui em uma empresa que opera como OTM OPERADOR TRANSPORTADOR MULTIMODAL DE CARGAS, devidamente autorizado pela ANTT (doc. 02).***

***Desta forma, caso o d. fiscal autuante tivesse seccionado as operações, distinguindo e identificando os valores que se direcionavam a reembolso de despesas, adiantamento para futuro aumento de capital ou, ainda, transferências para PAGAMENTO de transporte ferroviário de cargas, transportes estes subcontratados pela Processada às suas controladas/coligadas/subsidiárias, verificaria que todas os lançamentos contábeis estão em conformidade com as determinações legais e que nenhum prejuízo ao Erário foi impingido.***

*Como se vê, houve desídia da fiscalização na apuração concreta dos fatos geradores do imposto ora inquinado já que, somente a planilha contendo a identificação pormenorizada das relações comerciais operacionais havidas entre as empresas, denominadas DCL's (Despacho de Carga Lotação), conta com mais de 6.400 (seis mil e quatrocentas) páginas, com lançamentos individuais das faturas com clientes (doc. 03 amostragem) e que, ao final, serviriam de base para que o*

*pagamento fosse realizado pela Processada às suas controladas/coligadas, em evidente remuneração ou reembolso pelos serviços prestados que foram subcontratados.*

*O que havia por parte da empresa Holding, ora Processada, em relação às suas controladas era, de fato, um pagamento similar ao que se chama comumente de "faturado", tendo as coligadas prestado vários serviços durante determinados prazos e que recebiam, como de praxe, os valores relativos às despesas havidas com os transportes efetuados (reembolsos), ou mesmo o pagamento pelos serviços subcontratados, todos de forma consolidada, e devidamente faturados pelas coligadas contra a holding Processada.*

*(...)*

*SÍNTESE DAS OPERAÇÕES REALIZADAS PELA PROCESSADA E PELAS EMPRESAS CONTROLADAS E/OU COLIGADAS (...)*

*A fim de operar sua finalidade, a Processada se utiliza das malhas ferroviárias e rodoviárias para transporte dos produtos que lhe são contratados, sendo que as malhas ferroviárias possuem concessões públicas, algumas das quais concedidas às controladas ou coligadas da Processada, assim como os vagões para transportes dos diferentes produtos (grãos, combustíveis, minérios, etc.) e os armazéns para alocação de ditos produtos.*

*A exemplificar: tendo sido a Processada contratada para transportar uma carga do ponto A para o ponto C, porém, sendo a mesma detentora de empresas concessionárias das linhas ferroviárias distintas, capazes de cobrir o trajeto até os limites do ponto A ao ponto B e do ponto B ao ponto C, precisará ela se utilizar da malha férrea de duas empresas controladas para realizar o serviço contratado, fazendo chegar a carga até o seu destino final ("C").*

*Tal hipótese de utilização de trecho de ferrovia, cujo uso e gozo pertencem a "terceiro", surge como meio indispensável da plenitude da prestação de serviço e vem prevista no artigo 6o do Decreto nº 1.832/96 (...).*

*Ocorre que, via de regra, a Processada subcontratava os transportes contratados pelos Clientes às suas controladas/coligadas que, por certo, receberiam o valor do transporte ao faturarem este serviço contra a controladora (sua contratante Doc. 05 correlação Notas Fiscais x DCL's).*

*Porém, como detentora de participação relevante no capital de suas controladas/coligadas, a Processada recebia valores dos contratos junto aos seus clientes (Usiminas, BUNGE Alimentos, Cargill Agrícola, Votorantin Cimentos, Cia Brasileira de Petróleos, etc doc. 06 Cópia do Livro de entradas), relativos às operações desempenhadas individualmente por cada uma, pois que também possuíam operações independentes das havidas em conjunto com a Holding Processada sem que, com isso, houvesse*

*qualquer pagamento por operação de crédito (Acréscimos ao Saldo Devedor) que pudesse ensejar o fato gerador do Imposto sobre Operações Financeiras.*

**(...)"2 DO DIREITO (...)**

**2.1 ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL (AFAC) AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL REGISTRO EM JUNTA COMERCIAL ALL do Brasil (ALL America Latina Logística Malha Sul S/A)**

*(...)*

*Ora Senhor Julgador, considerar como operações de empréstimo adiantamentos para futuro aumento de capital, exclusivamente por ausência de averbação em Registro Público, não resiste a nenhuma lógica, seja ela do ponto de vista do Direito Civil seja em face do Direito Tributário.*

*Esse "formalismo" criado e exigido pelo fiscal autuante inexistente no ordenamento de regência do IOF e caracteriza de sua parte uma presunção de ilegalidade, até mesmo fraude na operação, uma simulação, no mínimo, praticada por uma empresa do quilate da contribuinte, companhia aberta, seja a Investidora seja a Receptora do investimento, ressalte-se, sujeitas, ambas, à auditoria externa e às normas da CVM.*

*Saiba o douto fiscal autuante que fraude não se presume, tem que ser inequivocamente demonstrada, comprovada. (...)*

*Tratando-se de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital entre 2 empresas do mesmo grupo econômico não é imperioso e indispensável que se leve a registro o documento firmado entre as partes, para que produza os devidos efeitos legais. Até mesmo para os fins judiciais, em conformidade com o art. 585, II, do CPC, o instrumento particular dispensa até a assinatura de testemunhas para produzir efeitos, necessitando a assinatura de 2 testemunhas apenas e tão somente para que se constitua em título executivo extrajudicial, mas não desnatura a força probante do documento. (...)*

*Portanto, ao revés do afirmado pela fiscalização, não houve qualquer ou empréstimo fictício na operação sub censura, tendo toda a documentação colocada a sua disposição se prestado SIM a comprovar a legitimidade das operações, já que, independentemente da ausência de averbação dos contratos em Registro Público, ato absolutamente dispensável em se tratando de empresas do mesmo grupo e das normas do Direito Civil, os adiantamentos tiveram o seu objetivo, a destinação prévia, devidamente atingido, qual seja, o AUMENTO DE CAPITAL DA EMPRESA RECEPTORA DO INVESTIMENTO, a ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA SUL S/A!*

***Este Adiantamento Para Aumento de Capital foi devidamente formalizado pela empresa Receptora do Investimento e pode ser verificado pela Delegacia de Julgamento através do exame de cópia fiel da AGE de aumento do capital social da empresa acima citada, realizada em 18/05/2010, com registro na JUCEPAR em 25/05/2010, bem como a indispensável***

*homologação do aumento pela Agência Nacional de Transportes Terrestres ANTT (doe. Nº 07), a qual está subordinada, na qualidade de concessionária de serviços públicos, consoante Portaria SMR 9, de 28/10/2010, DOU de 05/11/2010.*

**[...]2.1.1 ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL (AFAC) AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL REGISTRO EM JUNTA COMERCIAL J. P.E.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda.**

*Idêntico entendimento aplicou o d. fiscal autuante no que concerne à conta de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital da controlada J.P.E.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda., (...)*

*Neste ponto, mais uma vez, fica explicitada a má vontade com que o d. fiscal analisou a documentação da Processada, uma vez que os valores relativos a esta conta, que totalizava à época R\$ 62.641.592,93, foram devidamente integralizados ao capital social da controlada em 30/11/2009, então já com a denominação de Multimodal Participações Ltda., através de sua 4ª alteração contratual datada de 30/11/2009, registrada na JUCEPAR sob o nº 48.911/100 (doc. 09)*

*Desta forma, mais uma vez, improcede a pretensão fiscal de exigir IOF sobre os Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital AFAC contabilizados à controlada J.P.E.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda., conforme os argumentos apresentados no tópico anterior.*

**2.2 CONTRATOS INTERNACIONAIS DE MÚTUO CÂMBIO PAGAMENTOS EFETUADOS DE IOF IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO**

*O d. fiscal autuante, em sua linha de raciocínio, entendeu por bem desclassificar a contabilidade da Processada para caracterizar todo o saldo existente na conta da coligada ALL ARGENTINA (CONTA 1210502032) como sendo fato gerador do imposto sob exame, (...)*

*Ocorre que as únicas operações de mútuo havidas entre a Processada e a 'ALL Argentina' foram devidamente comprovadas com os respectivos contratos internacionais de mútuo e seus registros perante o órgão competente, o Banco Central do Brasil, consoante comprovam os documentos constantes de fls. 278/302, já anexados a este processo.*

***Com relação a estes contratos, a Processada efetuou regularmente os pagamentos relativos ao Imposto sobre Operações Financeiras devido, consoante PER/DCOMP ora anexada (doc. 10) (...)***

*No que tange aos demais movimentos existentes na conta analisada pela d. fiscalização, vale relembrar o resumo das operações da Processada e suas controladas/coligadas feito*

*acima, vez que a Processada contratava com seus clientes e subcontratava suas controladas, responsabilizando-se pelo reembolso das despesas ou pagamento pelo transporte efetuado de acordo com a necessidade de seus clientes. (...)*

### **2.2.1 SANTA FÉ VAGÕES S/A INSTRUMENTOS PARTICULARES DE MÚTUO IOF DEVIDAMENTE RECOLHIDO E COMPROVADO IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO**

*O mesmo procedimento foi utilizado com a controlada SANTA FÉ VAGÕES S/A, no que concerne às operações de mútuo com contratos devidamente formalizados entre as partes.*

*O d. fiscal autuante simplesmente desconsiderou a contabilidade e os contratos apresentados, assim como não apurou ou computou os pagamentos efetuados a título de recolhimento do IOF devido, ora devidamente anexados (doc. 11), e que servem para infirmar a exigência fiscal neste particular, devendo também ser cancelada a exigência relativa à subconta 1210502014001 (fls. 406).(...)*

### **ALL OVERSEAS EXERCÍCIO DE STOCK OPTIONS NÃO CONFIGURAÇÃO DE OPERAÇÃO DE CRÉDITO AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA INCIDÊNCIA DE IOF**

*No ponto da autuação fiscal relativo à subconta da coligada ALL OVERSEAS, apresentou a Processada à fiscalização os documentos acostados às fls. 229/236 (doc. 13), justificando a movimentação como sendo (fls. 203):*

*"Conta 1210502012 — Overseas: O valor constante nessa conta trata-se de depósito efetuado por beneficiário do programa de Stock Option da companhia o qual era residente no exterior. Desta forma não houve contrato de câmbio para a operação. Segue anexo a ATA do conselho de Administração realizada em 09 de março de 2007. Nesta Ata os valores referentes ao beneficiário depositante constam nas letras 'A' a 'IF' e totalizam o valor de R\$ 5.750.000,00. A diferença entre esse valor e o valor depositado refere-se a atualização do IGPM no período de março de 2007 até a data do depósito. Segue ainda a ATA de subscrição de ações para comprovação da origem do depósito. Posteriormente o valor foi transferido para a conta da ALL no Brasil."*

*Pela leitura dos esclarecimentos acima, verifica-se que a opção de ações exercida por sócio, com a remuneração devida por elas, não se enquadra na definição de "operação de crédito" de que trata o art. 13, §1º, da Lei nº 9.779/99 (art. 2º, I, do Decreto 6306/2007), e não pode ser utilizado para majorar a base de cálculo do imposto sob censura, devendo ser cancelada a exigência neste ponto.*

### **CONTA CORRENTE OPERACIONAL EXISTENTE PARA CONTROLE DE PAGAMENTOS DAS COLIGADAS/CONTROLADAS SUBCONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS, REEMBOLSO DE DESPESAS E ESTORNOS**

**NÃO CONSIDERADOS PONTO COMUM ÀS 11 (ONZE)  
EMPRESAS COLIGADAS/CONTROLADAS**

*(...) como já apresentado anteriormente, laborou em equívoco a fiscalização por evidente desídia na análise de mais de 320.000 (trezentos e vinte mil) lançamentos, constantes da contabilidade sob a descrição de DCUs **DESPACHO DE CARGA E LOTAÇÃO**, que tratam da movimentação havida para a prestação do serviço de transporte pelo modal ferroviário, e que refletem claramente a movimentação, individualizada por Fornecedor e que, tendo como contrapartida os pagamentos feitos pela Holding, ora Processada, na qualidade de OTM Operador Transportador Multimodal, evidenciam a lisura do procedimento e o afastamento de qualquer argumento quanto à sua inclusão na base de cálculo do IOF, por absoluta ausência de previsão legal.*

*(...)*

*Ademais, este procedimento é largamente utilizado pelas maiores empresas do País que possuem coligadas que prestam serviços correlacionados, objetivando a otimização dos procedimentos financeiros de compensação, através da criação de um caixa único, para extinção de obrigações das partes signatárias, como forma de pagamento simplificado, evitando-se deslocamentos de fundos e despesas, garantindo às partes contratantes maior poder de negociação perante seus fornecedores e instituições bancárias, possibilitando, indubitavelmente, melhor administração financeira dos seus recursos.*

*A adoção de sistema de conta-corrente de gestão única é, portanto, prática comum entre empresas coligadas de grande porte, caso da Processada, que prestam serviços a clientes comuns, já que agiliza o fluxo e a remuneração dos serviços, cujo saldo não se constitui, de forma alguma, em concessão de crédito de uma ou outra sociedade, afastando assim a tipicidade do art. 13, §1º, da Lei nº 9.779/99 (art. 2º, I, do Decreto 6306/2007).*

*[...]Por outro lado, o conceito civil de mútuo segundo a melhor doutrina, no caso dos autos o mútuo feneratício, vai em sentido totalmente oposto àquele que o d. fiscal tenta empregar para impor a tributação de IOF à Processada, pois que o mesmo pressupõe a entrega de dinheiro à outrem, transferindo-lhe a propriedade, para que o mesmo seja utilizado pelo mutuário da forma como lhe aprouver.*

*Assim, estamos diante de caso totalmente peculiar, pois a fiscalização não somente desclassificou toda a contabilidade da Processada como, também, utilizou-se de uma conta-corrente, de caixa único de gestão, para reunir o somatório do suposto saldo devedor diário e acréscimos ao saldo devedor, sem considerar que a Processada possui contratos em conjunto com suas coligadas e que a prática deste tipo de gestão, em negócios*

*complexos, é largamente utilizada sem que se configure hipótese de incidência de IOF.*

*(...)*

**DO REQUERIMENTO DE PERÍCIA ART. 57, IV, C/C ART. 36 DO DECRETO nº 7.574/2011 NECESSIDADE DE ANÁLISE INDIVIDUALIZADA DOS LANÇAMENTOS A FIM DE SE APURAR OU AFASTAR OS EVENTUAIS FATOS GERADORES DO IMPOSTO OBJETO DA AUTUAÇÃO**

*(...) Como dito anteriormente, o d. fiscal autuante, ao se deparar com a enorme quantidade de lançamentos constante dos livros razão diário, transmitidos pelo Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), e ao verificar que a sua análise criteriosa envolveria a verificação e cruzamento de informações constantes em mais de 6.400 (seis mil e quatrocentas) folhas de lançamentos, cada uma com mais de 50 lançamentos, totalizando cerca de 320.000 (trezentos e vinte mil) itens a verificar, tendo que se identificar as contraprestações de serviços, os créditos financeiros e os estornos realizados, simplesmente desconsiderou a Escrituração Contábil Digital (ECD) e glosou todos os lançamentos da conta como sendo operações de crédito sujeitas à incidência de IOF. Aplicou, sem sombra de dúvidas, a chamada "lei do menor esforço", transferindo o ônus da prova ao contribuinte, no caso, à Processada.*

*(...)*

*Assim, é de clareza solar que a fiscalização utilizou-se de presunções para desclassificar a escrituração da Processada,*  
*(...)*

*Esta é a razão pela qual o deferimento de realização de perícia decorre do princípio da ampla instrução probatória e que, segundo a melhor doutrina, advém do princípio da ampla defesa,*  
*(...)*

*Descarte requer a Processada se digne V. Sa. em determinar a realização de perícia na escrituração contábil analisada pelo d. fiscal autuante, relativa ao ano de 2009, a fim de que sejam segregados os valores dos lançamentos relativos às operações comerciais e societárias (AFAC) dos valores relacionados às operações financeiras e, destas, sejam evidenciadas quais se referem a operações de mútuo ou crédito passíveis de incidência do Imposto sobre Operações Financeiras, devendo ser computado, por seu turno, os pagamentos efetuados pela Processada a este título.*

*(...)*

Sobreveio então o Acórdão 06-42.479, da 2ª Turma da DRJ/CTA, dando parcial provimento à impugnação da Contribuinte, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

**IOF. NÃO INCIDÊNCIA. AFAC.**

Impõe-se afastar a incidência do IOF sobre valores movimentados a título de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital AFAC quando devidamente capitalizados e registrados na Junta Comercial.

#### DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CONFISSÃO DE DÍVIDA. EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A compensação declarada extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação e constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

#### IOF. ADIANTAMENTOS EFETUADOS PARA EMPRESAS LIGADAS COM A FINALIDADE DE PAGAMENTOS DE DESPESAS.

A utilização de uma rubrica contábil com de adiantamentos de despesas à empresas ligadas, sem contrato formal de mútuo, caracteriza a existência de uma conta corrente, devendo-se apurar o IOF devido segundo as regras próprias das operações de crédito rotativo.

#### CITAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA OU DOUTRINA.

No julgamento de primeira instância, a autoridade administrativa observará apenas a legislação de regência, assim como o entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB), expresso em atos normativos de observância obrigatória, não estando vinculada às decisões administrativas ou judiciais proferidas em processos dos quais não participe o interessado ou que não possuam eficácia erga omnes, e nem a opiniões doutrinárias sobre determinadas matérias.

#### DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

Sendo os documentos acostados aos autos claros, permitindo um adequado julgamento, torna-se prescindível a realização de perícia ou diligência para a solução da controvérsia.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, por meio de peça recursal de fls 1232/1258, repisando os argumentos trazidos em sua impugnação ao lançamento tributário.

O caso veio para julgamento deste Conselho em 28 de abril de 2016, gerando o pedido de diligência por meio da Resolução n. 3402-000.786, para que fosse realizada prova pericial, com a individualização das operações efetivamente sujeitas à incidência IOF (mútuo de recursos financeiros), segregando-as dos montantes que configuram simplesmente operações comerciais entre as empresas do grupo (pagamentos das coligadas/controladas, subcontratação de serviços, reembolso de despesas e estornos) -, ou seja, para apresentar conclusão sobre escrituração da Recorrente relativamente ao ano de 2009, respondendo os quesitos por ela mesmo formulados em sua impugnação relativamente à autuação da sua conta-corrente (fls 532 e 533).

Ato contínuo veio aos autos a resposta da Fiscalização de (Relatório Fiscal de fls 1375 a 1385).

Ocorreu então a ciência eletrônica do contribuinte, que apresentou manifestação subsequente (fls 1402 a 1415), com as seguintes conclusões

1. *Que a documentação acostada aos autos e toda a documentação suplementar solicitada pela diligência **COMPROVA**, irretorquivelmente, o equívoco cometido pelo d. fiscal autuante, que GLOSOU a contabilidade da Recorrente e considerou toda a movimentação financeira operacional da Recorrente – **CONTA-CORRENTE OPERACIONAL** – como base de cálculo do IOF, em total descompasso com a legislação de regência do tributo, em flagrante ofensa ao princípio da legalidade;*

2. *Que o d. auditor perito não efetuou a determinação contida no acórdão desta I. Turma Julgadora, na medida em que deixou de responder devidamente aos quesitos 1.2, 1.3 e 2, deixando de efetuar a segregação dos lançamentos, identificando as operações comerciais e as possíveis e supostas operações efetivamente de crédito, para apuração da competente base de cálculo do imposto indevidamente lançado;*

3. *Que a conclusão da diligência comprova que o Auto de Infração utilizou valores que não se enquadram no art. 13, da Lei nº 9.799/99, tendo identificado cerca de 95% (noventa e cinco por cento) das operações contábeis como sendo não passíveis de incidência do IOF;*

4. *Que, quanto aos 5% (cinco por cento) restantes das operações da Recorrente, não foi identificada e classificada nenhuma operação de crédito sujeita a incidência do IOF, limitando-se o d. auditor perito a informar uma suposta base impositível em sua Tabela27 – IOF Ajuste Final; e*

5. *Que, ao final, deixou a fiscalização e a diligência fiscal de cumprir com o ônus de provar suas razões para manutenção da exigência fiscal, não tendo contestado a veracidade e a legitimidade dos lançamentos havidos nas contas contábeis da Recorrente, haja vista a regularidade das informações prestadas e constantes dos Livros da Recorrente.*

*Desta forma, por tudo o que expôs e produziu nos presentes autos, e diante de todas as considerações acima aduzidas, a Recorrente roga a esta Turma que, lastreada no notório saber jurídico de seus Ilustres Julgadores, se dignem em dar provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente, reformando-se a decisão proferida pela d. Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba, para se reconhecer a total insubsistência do Auto de Infração sub censura, que desconsiderou a contabilidade da Recorrente para fazer incidir o IOF sobre todas as operações havidas entre a Recorrente e suas coligadas/controladas, cancelando-se o respectivo Auto de Infração,*

Por fim, os autos foram devolvidos à 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, 3ª Seção do CARF para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

Os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário foram anteriormente analisadas e acolhidos, uma vez que constituem pressupostos processuais.

Sobre o conhecimento do recurso de ofício, destaco que mesmo com a alteração promovida pela Portaria n. 63 do Ministério da Fazenda, de 09 de fevereiro de 2017, elevando o limite de alçada para o seu conhecimento no âmbito do contencioso administrativo fiscal para o montante de R\$ 2.500.000,00 - o qual deve ser observado nesse momento processual a teor da Súmula 103 do CARF<sup>1</sup> -, o presente caso preenche os requisitos para a apreciação por este Conselho.

Passo então ao mérito dos recursos, analisando-os pelos mesmos tópicos que foram apresentados pela Contribuinte em sua impugnação e recurso voluntário, assim como pela DRJ em sua decisão.

## 1. Recurso de ofício

### 1.1. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL (AFAC) AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL REGISTRO EM JUNTA COMERCIAL – CONTA 1210502002001 ALL DO BRASIL (CONTA ANALÍTICA REFERENTE A ALLAMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA SUL S.A. CNPJ N.º 01.258.944/000126)

A autoridade fiscal desconsiderou os instrumentos particulares de adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC), firmados em 09/06/2009 e 09/12/2009 sob o argumento de que não foram levados a registro público, contrariando o disposto no artigo 221 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10/01/2002). Outro fato que levou o fisco a desconsiderar tais contratos como sendo de AFAC, se refere aos limites de crédito ali estabelecidos os quais não estariam claramente definidos, visto que o termo “até” lhes impõe caráter de flexibilidade. Por tais razões, a autoridade lançadora entendeu as operações caracterizariam cessões de créditos rotativos, sujeitas ao IOF.

Todavia, a Contribuinte trouxe aos autos provas e argumentação contundente sobre o seu direito, que foram muito bem analisadas pelo Acórdão da DRJ, nos seguintes termos:

*Às fls.1.0951.102, está a cópia da Ata da Assembleia Geral Extraordinária realizada em 18/05/2010 e registrada na JUCEPAR em 25/05/2010, promovida pela empresa ALL América Latina Logística Malha Sul S.A., CNPJ 01.258.944/000126, oportunidade em que foi deliberado o seguinte:*

*"Aumentar o capital social e homologar o aumento, por subscrição privada, no valor de R\$ 475.500.000,00 (quatrocentos e setenta e cinco milhões e quinhentos mil reais), mediante a emissão de 107.151.203.891 novas ações ordinárias e 163.019.250.654 novas ações preferenciais, ao preço de R\$ 0,001760 por ação, com base no artigo 170, § 1º, inciso II, da*

<sup>1</sup> Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

*Lei n.º 6.404/76, tendo em vista notadamente seu valor patrimonial. As ações emitidas participarão integralmente dos resultados do exercício social em curso, através da subscrição e integralização pelo acionista identificado no Boletim de Subscrição, arquivado na sede da Companhia, mediante o aproveitamento de créditos detidos nesta data pelo acionista subscritor contra a Companhia."*

*25. Observe-se que o valor integralizado naquela oportunidade corresponde à totalidade das duas AFAC realizadas pela impugnante e mais um pouco. A data da assembléia observa o prazo máximo estipulado pelo segundo contrato e, assim, é de se considerar comprovado o destino dos valores repassados pela ora impugnante àquela empresa.*

*26. Juntou, também, cópia do Diário Oficial da União, datado de 05/11/2010, onde consta a Portaria nº 9 da Superintendência de Marcos Regulatórios autorizando a alteração do Estatuto Social, conforme aprovado pela Assembléia acima mencionada.*

Ou seja, todos os documentos corroboram a defesa apresentada pela Recorrente: os valores transacionados se referem ao AFAC. Ademais, o argumento da Fiscalização sobre a ausência de registro público ou a questão do limite de crédito não possuem amparo legal para desconsiderar os instrumentos particulares utilizados pelas empresas.

Sobre esse ponto, lembremos que a principal finalidade dos Registros Públicos é garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos (conforme artigo 1º da Lei nº 6.015/73 - Lei dos Registros Públicos), na função de regulamentar o artigo 236 da Constituição Federal,<sup>2</sup> dispondo sobre serviços notariais e de registro.

Neste contexto normativo, o registro de documentos é importante para que tenham oponibilidade a terceiros, mas não consiste em requisito de validade dos documentos ora sob análise, é isso que diz o artigo 221 do Código Civil citado pela Fiscalização.

Corroborando tal normativa de direito material, na Seção VII do Código de Processo Civil encontramos os dispositivos que corroboram a validade e os efeitos dos instrumentos particulares em apreço, em termos probatórios/processuais. Vejamos:

***Art. 408. As declarações constantes do documento particular escrito e assinado ou somente assinado presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.***

*Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência de determinado fato, o documento particular prova a ciência, mas não o fato em si, incumbindo o ônus de prová-lo ao interessado em sua veracidade.*

***Art. 409. A data do documento particular, quando a seu respeito surgir dúvida ou impugnação entre os litigantes, provar-se-á por todos os meios de direito.***

***Parágrafo único. Em relação a terceiros, considerar-se-á datado o documento particular:***

<sup>2</sup> Art. 236. Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público.

*I - no dia em que foi registrado;*

*(...)*

*Art. 410. Considera-se autor do documento particular:*

*I - aquele que o fez e o assinou;*

*(...)*

*Art. 411. Considera-se autêntico o documento quando:*

*I - o tabelião reconhecer a firma do signatário;*

*II - a autoria estiver identificada por qualquer outro meio legal de certificação, inclusive eletrônico, nos termos da lei;*

*III - não houver impugnação da parte contra quem foi produzido o documento.*

*(...)*

*Art. 412. O documento particular de cuja autenticidade não se duvida prova que o seu autor fez a declaração que lhe é atribuída.*

*(...)*

*Art. 428. Cessa a fé do documento particular quando:*

*I - for impugnada sua autenticidade e enquanto não se comprovar sua veracidade;*

*II - assinado em branco, for impugnado seu conteúdo, por preenchimento abusivo.*

*Parágrafo único. Dar-se-á abuso quando aquele que recebeu documento assinado com texto não escrito no todo ou em parte formá-lo ou completá-lo por si ou por meio de outrem, violando o pacto feito com o signatário.*

*Art. 429. Incumbe o ônus da prova quando:*

*I - se tratar de falsidade de documento ou de preenchimento abusivo, à parte que a arguir;*

*II - se tratar de impugnação da autenticidade, à parte que produziu o documento.*

Neste ponto, incumbe destacar que a Fiscalização teve acesso às informações sobre os atos societários da Contribuinte, que são exatamente os mesmos trazidos à apreciação deste Conselho. Tal informação é relevante pois se a autoridade fiscal, no íterim do procedimento de fiscalização, entendesse que os atos praticados pela empresa fiscalizada não eram merecedores de fé, deveria ter se desincumbido do ônus da prova (artigo 429 do NCPC) de demonstrar eventual abuso na composição destes documentos, que não corresponderiam a realidade.

Contudo, não ocorreu qualquer movimento nesse sentido. A Fiscalização tão somente registrou no TVF o que viu e sua interpretação sobre os instrumentos particulares.

Ressalto ainda que o registro na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro da Ata da Assembléia Geral Extraordinária (25/05/2010) é compatível com os momentos em que os atos societários sucederam, todos muito anteriores ao início da fiscalização federal (25/05/2012).

Assim, em síntese, temos que: i) a lei não obriga o registro público dos instrumentos particulares em questão para que tenham validade entre as partes contratantes e para fins tributários; ii) “o documento particular de cuja autenticidade não se duvida prova que o seu autor fez a declaração que lhe é atribuída” (artigo 428 do NCPC); iii) “as declarações constantes do documento particular escrito e assinado ou somente assinado presumem-se verdadeiras em relação ao signatário” (artigo 408 do NCPC); iv) e no presente caso não há qualquer controvérsia sobre a autenticidade dos documentos (ata da assembleia geral extraordinária sobre o AFAC, registrada na Junta Comercial e com posterior publicação no Diário Oficial da União da alteração do Estatuto Social); v) os valores objeto de fiscalização são compatíveis com os atos societários em questão, sendo despropositada a afirmação da autoridade fiscal sobre a falta de limite/flexibilidade dos valores aportados entre as empresas.

Assim, restou claro que a Contribuinte apresentou documentos plenamente capazes de demonstrar que os valores estampados na Conta 1210502002001 constituem AFAC mantidas com a empresa ALL-América Latina Logística Malha Sul S.A., CNPJ 01.258.944/000126, a qual não configura hipótese de incidência do IOF, imposto incidente sobre o mútuo entre pessoas jurídicas não financeiras.

Embora tal discussão seja pormenorizada no julgamento do recurso voluntário, cumpre desde já registrar que para a existência do mútuo é necessário “o empréstimo de coisas fungíveis” no qual “o mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade” (artigo 586 do Código Civil). Evidente, portanto, que o AFAC, forma de se proceder a capitalização de uma sociedade que necessita de recursos mediante aportes de sócios, na qual claramente não haverá a restituição dos valores, não há incidência do IOF.

Este Conselho possui firme jurisprudência no sentido de que somente deverá incidir o IOF sobre AFAC na hipótese de este tipo de operação desrespeitar os ditames legais, passando a configurar como mútuo (Processo nº 16682.721207/201191, Acórdão nº 3301002.282, Sessão de 27 de março de 2014; Processo n. 10980.002141/2007-17, Acórdão 3302-00.616).<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Ementa(s)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/01/2002 a 31/12/2002

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no artigo 59 do Decreto IV 70.235, de 1972, e incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.

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

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002

OPERAÇÕES DE CRÉDITO. MUTUO DE RECURSOS FINANCEIROS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS.

As operações de mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas, realizadas sem prazo de vencimento definido e por meio de lançamentos em conta-corrente, sujeitam-se A. incidência do IOF sobre operações de crédito.

RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IOF.

Dessarte, tendo no presente caso a capitalização dos recursos ocorrido no prazo estabelecido no Parecer Normativo CST nº 17/1984 e nos termos da Instrução Normativa SRF nº 127, de 08/09/1988,<sup>4</sup> deve ser cancelada a exigência do IOF sobre os AFAC mantidas com a empresa ALLAmérica Latina Logística Malha Sul S.A., CNPJ 01.258.944/000126, conta nº 1210502002001.

Não fosse o bastante, a Autoridade Fiscal de origem, respondendo aos quesitos da perícia requerida por este Colegiado, fez questão de fazer constar que não se manifestaria sobre os documentos relativos ao AFAC (fls 1385), o que só corrobora a má interpretação que havia lhe sido anteriormente conferida, já que nenhum argumento foi trazido em oposição ao julgamento da DRJ a respeito do tema.

*In casu*, todas as provas apresentadas convergem no sentido de que estamos diante de AFAC, e não de qualquer forma de empréstimo de valores entre sociedades ligadas, razão pela qual não devem ser submetidos à tributação pelo IOF nos termos pretendidos pela autoridade fiscal no presente auto de infração.

Sem necessidade de reforma, portanto, o Acórdão recorrido nesse parte.

**1.2. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL (AFAC) - AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL REGISTRO EM JUNTA COMERCIAL - J.P.E.S.P.E. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 09.085.491/000195. CONTA Nº 1210301001**

A autoridade fiscal entendeu que esta conta representava fluxo de recursos da holding e que os saldos devedores nela constantes também estariam sujeitos ao IOF, ao menos enquanto tais valores não fossem registrados como capital social da investida.

Sobre os argumentos e provas apresentadas pela Recorrente, foram precisas as considerações explanadas pela decisão *a quo*, nos seguintes dizeres:

*30. Atacando este item, afirma que os valores foram integralizados ao capital social da controlada em 31/11/2009, já sob a denominação de Multimodal Participações, por meio de sua 4ª alteração contratual registrada na JUCEPAR sob o nº 48.911/100.*

---

O responsável pela retenção e recolhimento do IOF incidente sobre operações de mútuo é a pessoa jurídica que conceder o crédito.

IOF. NÃO INCIDÊNCIA. AFAC.

Incabível a incidência do tributo sobre valores remetidos a título de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital — AFAC devidamente capitalizados e registrados em Junta Comercial.

(Processo 10980.002141/2007-17; Acórdão 3302-000.616)

<sup>4</sup> Os adiantamentos de recursos financeiros, sem remuneração ou com remuneração inferior às taxas de mercado, feitos por uma pessoa jurídica à sociedade coligada, interligada ou controlada, não configuram operação de mútuo, sujeita à observância do disposto no art. 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, desde que: a) entre a prestadora e a beneficiária haja comprometimento, contratual e irrevogável, de que tais recursos se destinem a futuro aumento de capital; e b) o aumento de capital seja efetuado por ocasião da primeira Assembleia Geral Extraordinária ou alteração contratual, conforme o caso, que se realizar após o ingresso dos recursos na sociedade tomadora”.

*Menciona um documento como sendo de nº 09. 31. O documentos nº 9 (fls. 1.1131.125) a que se refere a impugnante é a 3ª Alteração do Contrato Social e Consolidação da investida, oportunidade em que foi aprovada a alteração da denominação da J.P.E.S.P.E. Empreendimentos e Participações para Multimodal Participações Ltda. O registro ocorreu em 29/08/2008.*

*32. Em 05/02/2010 foi registrada a 4ª alteração do Contrato Social e Consolidação, fls. 1.1261.137, aprovando aumento de capital da Multimodal no importe de R\$628.928.377,00. A reunião houvera ocorrido em 30/11/2009, contudo, o registro ocorreu em 02/2010.*

*33. Pois bem, também neste quesito, cabe razão à contribuinte. Analisando a planilha correspondente a essa conta, fls. 438444, nota-se que ela apresentou saldo devedor até 30/11/2009, data da referida 4ª assembléia. Muito embora o aumento de capital tenha sido em volume muito maior que o saldo da conta, entendo que o fato de a conta ter sido zerada justamente na data da assembléia que decidiu pelo incremento do capital social na Multimodal e, ante o fato de que a ata foi registrada antes de qualquer manifestação por parte do fisco, restou comprovado que o valor de R\$ 62.641.592,93 (saldo da conta) está embutido no aumento proposto.*

Ou seja, aqui também a documentação apresentada pela Contribuinte foi apta a demonstrar que o fluxo de recursos na realidade representava AFAC (adiantamentos foram devidamente integralizados no capital social da controlada em 30/11/2009), o qual não deve ser tributado pelo IOF, conforme visto no item 1.1. acima. Também há de ser mantido, portanto, o Acórdão recorrido que bem decidiu a questão da CONTA Nº 1210301001 - J. P.E.S.P.E. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 09.085.491/000195.

### **1.3. CONTRATOS INTERNACIONAIS DE MÚTUO - CÂMBIO PAGAMENTOS EFETUADOS DE IOF IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO.**

Com relação à conta da empresa coligada ALL-Argentina conta nº 1210502032, a Fiscalização desconsiderou os Contratos Internacionais de Mútuo, mesmo quando acompanhados dos respectivos contratos de câmbio, tendo em vista a falta de registro da data do reconhecimento cartorial das assinaturas e a falta de assinatura dos representantes da América Latina Logística Central S.A. - ALL Argentina.

Mais uma vez o Acórdão da DRJ corretamente analisou as provas e o direito da Contribuinte, fazendo constar que:

*37. Na peça de defesa a contribuinte apresenta a memória de cálculo do imposto devido e alega que além de comprovação mediante a apresentação dos contratos de câmbio, **descabe o lançamento, tendo em vista que os valores do IOF foram objeto de PER/DCOMP ora anexada (doc.10).***

*(...)*

*40. Na peça de defesa a autuada junta cópia de PER/DCOMP recebida pelo Serpro em 18/05/2010.*

41. O PER/DCOMP mencionado, que recebeu o número 06496.28201.180510.1.3.023028 e está com sua análise suspensa aguardando o reconhecimento do direito creditório do documento de apuração.

42. Perceba-se que a atitude do sujeito passivo em transmitir a PER/DCOMP é anterior a qualquer iniciativa do fisco para efetuar o lançamento (...)

Nos termos dos §§ 2º e 6º do artigo 73 da Lei nº 9.430/1996, a declaração de compensação por parte do sujeito passivo da obrigação tributária tem como efeito a extinção, sob condição resolutória, do crédito tributário, bem como a confissão de dívida dos débitos nela estampados. Vejamos:

*Art.73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:*

*(...)*

*§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*(...)*

*§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003).*

Diante deste cenário, no qual a ALL América Latina Logística S/A confessou via PER/DCOMP (fls. 1.144 - 1.145) sua dívida de IOF, uma vez que incorreu nos fatos geradores do imposto por ter concedido empréstimos à ALL-Argentina, no ano-calendário de 2009, é de fato necessário o cancelamento do parte da autuação referente aos mesmos débitos.

Afinal, além de ter se perpetrado causa da extinção do crédito tributário pela compensação, nos moldes do artigo 156, inciso II do CTN - ainda que pendente da condição resolutória -, a potencial cobrança do crédito tributário resta salvaguardada, já que mesmo que não seja homologada a PER/DCOMP, os referidos valores poderão/deverão ser exigidos pela Administração Tributária via devida processo administrativo. Por essa razão é que se permanecessem no presente lançamento, os débitos poderiam potencialmente ser objeto de cobrança em duplicidade.

Há de ser mantido, portanto, o Acórdão *a quo* a respeito desta questão.

#### **1.4. SANTA FÉ VAGÕES S/A – INSTRUMENTOS PARTICULARES DE MÚTUO – IOF DEVIDAMENTE RECOLHIDO E COMPROVADO – IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO. CONTA 1210502014001**

Neste ponto novamente a DRJ destacou com clareza o trabalho probatório apresentado pela Contribuinte, reconhecendo a imprecisão de autuação por abarcar valores a título de IOF já recolhidos. Colaciono a seguir suas razões:

47. Neste item, a contribuinte afirma que se trata de mútuo e que a autoridade fiscal não apurou ou computou os pagamentos efetuados a título de recolhimento do IOF devido, ora anexados como doc. 11 e, assim, a exigência deve ser cancelada. Monta uma planilha demonstrando os valores repassados e o imposto pago.

48. Pois bem, analisando os documentos apresentados, impõe-se acatar o contrato de fls. 1.1461.151, no importe de R\$ 1.638.450,53, que coincide em data e valor (já descontado o IOF, conforme cláusula 1.3), com o repasse efetuado em 27/03/2009, com prazo até 14/04/2009. Ocorreu na referida conta um lançamento a crédito, em 07/05/2009, no importe de R\$ 5.780.089,72 que, em tese, engloba este valor. O contrato é regular e foi registrado em cartório na data de sua assinatura e, o IOF teria sido quitado em 03/04/2009, conforme documento de fl. 1.153.

49. O segundo contrato apresentado, fls. 1.1541.159 se refere ao repasse de R\$ 115.500,48, firmado em 17/04/2009 e registrado em cartório em 24/04/2009, que tem como validade a data de 30/04/2009 (doc. arrecadação à fl. 1.163).

50. Um outro contrato (fls. 1.1611.167), no valor de R\$ 1.144.830,69, nos mesmos termos dos anteriores, com vigência até 14/04/2009, foi firmado em 03/04/2009 e registrado na mesma data (doc. arrecadação à fl. 1.168).

51. Mais um, às fls. 1.1691.175, no importe de R\$ 2.510.259,52, firmado em 27/04/2009, e com validade até 04/05/2009, foi registrado naquela mesma data e o doc. da arrecadação está à fl. 1.176.

52. Desta forma voto por acatar os contratos acima e assim reduzir a base de cálculo do tributo.

Irretocável a decisão recorrida, baseada nas provas apresentadas pela Contribuinte, que se desincumbiu plenamente do seu ônus probatório, mostrando fato extintivo da pretensão fazendária, já que o crédito tributário encontra-se extinto pelo pagamento do IOF (artigo 373, inciso II do CPC e do artigo 156, inciso I do CTN).

## **2. Recurso voluntário**

### **2.1. ALL OVERSEAS EXERCÍCIO DE STOCK OPTIONS NÃO CONFIGURAÇÃO DE OPERAÇÃO DE CRÉDITO AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA INCIDÊNCIA DE IOF CONTA 1210502012001**

Encontra-se devidamente comprovado nestes autos que os valores constantes na Conta 1210502012001, referente à empresa controlada All Overseas, corresponde a depósito relacionado ao Sr. Alexandre Behring Costa pelo exercício de opção de compra de *stock options*.

Com efeito, a Ata do Conselho de Administração, de 09 de março de 2007 aparece o beneficiário como digno da soma de R\$ 5.750.000,00. A Recorrente informa, no entanto, que o valor efetivamente disponibilizado pelo Sr. Alexandre Behring Costa foi de R\$

6.606.242,61 em razão da atualização do IGMP no período de março de 2007. Também o comprovante de transferência em dólares (swift, uma vez que beneficiário reside no exterior), de USD 1,023,852 e USD 1,829,570, cuja cotação à época era de R\$ 2,3152, dos valores foram apresentados pela Recorrente (fls 1246 e 1247).

Esse valor de R\$ 6.606.242,61 é muito próximo ao lançado pela autoridade fiscal, e que, segundo esclarecimento prestado pela Recorrente, só não é absolutamente igual pois a taxa de câmbio por ela adotada é do último dia útil do mês, o que culmina nesse fino ajuste.

As *stock options*, como bem se sabe, são opções de compra de ações da própria empresa, oferecidas a executivos e empregados para atrair ou reter talentos. O funcionário pode comprar essas ações por um preço pré-estipulado e normalmente menor que o de mercado, após um período de carência. Essa opção de compra pode dizer respeito a ações de qualquer das empresas do grupo econômico, sem qualquer limitação que não seja traçada pelo próprio plano de stock options da companhia. Assim, em se tratando de grupo econômico, não vejo problema que os valores tenham sido transacionados com empresa controlada, uma vez que os documentos acostados aos autos claramente apontam a origem da operação, que em nada se aproxima a créditos correspondentes a operações de mútuo, aptos a ensejar a incidência do IOF, nos moldes do artigo 13 da Lei n. 9.779/99.

Deve, portanto, ser cancelada a autuação no que diz respeito ao exercício de compra de stock options.

## **2.2. CONTA CORRENTE OPERACIONAL EXISTENTE PARA CONTROLE DE PAGAMENTOS DAS COLIGADAS/CONTROLADAS SUBCONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS, REEMBOLSO DE DESPESAS E ESTORNOS NÃO CONSIDERADOS PONTO COMUM ÀS 11 (ONZE) EMPRESAS COLIGADAS/CONTROLADAS**

A Recorrente afirma que não ocorreu o fato gerador do IOF *in casu*. Isto porque os valores vinculados às Contas que foram objeto de autuação dizem respeito a operações entre ela e demais pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico. No seu sentir, tal situação não se enquadra na hipótese de incidência traçada pela legislação para o referido imposto, o mútuo, capaz de lhe atribuir a condição de responsável pelo pagamento do IOF.

Vejamos a legislação sobre o fato gerador do IOF, utilizada como fundamento da autuação fiscal:

Artigo 13 da Lei n. 9.779/99:

*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.*

Artigos 2º, inciso I, alínea “a” e 3º, §3º, inciso III, do Decreto n. 6.306/2007

*Art. 2º O IOF incide sobre:*

*I - operações de crédito realizadas:*

*a) por instituições financeiras;*

*b) por empresas que exercem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring) (Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 15, § 1º, inciso III, alínea “d”, e Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 58);*

*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:*

*I - empréstimo sob qualquer modalidade, inclusive abertura de crédito e desconto de títulos;*

*II - alienação, à empresa que exercer as atividades de factoring, de direitos creditórios resultantes de vendas a prazo*

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

Pois bem. Diante dos supratranscritos mandamentos legais, a Recorrente afirma que as operações que levaram aos lançamentos tributários são relativos a conta corrente, cujo objeto é a centralização de caixas das empresas, com gestão unificada das disponibilidades. Assim, ao tributar tais valores pelo IOF, que fora do mercado financeiro só incide sobre os contratos de mútuo, a Fiscalização estaria infringindo o princípio da legalidade, ao ir na contramão do artigo 13 da Lei n. 9.779/99.

Tal diferenciação entre contrato de mútuo e contrato de conta corrente, existente de fato, deve ser precisamente aplicada ao caso concreto, demonstrando-se que as transações entre empresas relacionadas se subsomem a uma ou outra hipótese. No presente caso, não havendo contrato firmado entre as empresas relacionados, a análise da natureza jurídica das transações restringe-se aos demais documentos e informações prestadas pelo contribuinte.

Registro nesse sentido, trecho do voto do Conselheiro José Fernandes do Nascimento no Acórdão n. 3102002.318:

*É indubitável que o contrato de conta corrente e de mútuo são distintos, porém, a meu ver, esta não é questão relevante para o deslinde da controvérsia, mas sim a natureza das transações financeiras que a recorrente realizou com as demais empresas do grupo, isto é, se tais operações representavam, na essência, uma operação de mútuo financeiro ou uma mera operação de conta corrente.*

Com efeito, enquanto nos contratos de *conta corrente* o que se objetiva é a compensação entre créditos e débitos das partes, dispensando reciprocamente os pagamentos diretos,<sup>5</sup> nas operações de mútuo, há “o empréstimo de coisas fungíveis” no qual “o mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade” (artigo 586 do Código Civil). São situações jurídicas que, portanto, não se confundem.

Contudo, é possível que nos contratos de conta corrente haja, concomitantemente, operações de concessão de crédito correspondente ao mútuo. Somente em tais situações é que haverá evento capaz de ensejar a tributação pelo IOF, como expressamente estabelecido pelo artigo 13 da Lei n. 9.779/99.

É o que ressalta o Superior Tribunal de Justiça, ao afirmar que a abertura de crédito é uma das formas de realização da “operação de crédito”, assim como o mútuo, prevista no artigo 13 a Lei n. 9.119/99,<sup>6</sup> de modo que deve sim ensejar a tributação pelo IOF. Vale destacar o trecho do voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques, bem como a ementa atribuída ao Recurso Especial n. 1.239.101 – RJ:

*“Com efeito, o que a lei caracteriza como fato gerador do IOF é a ocorrência de ‘operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas’ e não a específica operação de mútuo. (...)”*

***Sendo assim, o contrato de mútuo, longe de ser a única espécie contratual a ser tributada, é tido por um modelo cujas características essenciais devem ser buscadas em outras espécies de contrato que envolvam operações de crédito para que possam ser alcançadas pela hipótese de incidência do IOF.***

<sup>5</sup> Além das modalidades comuns de empréstimo por descontos de títulos à ordem, adquiriram grande incremento o contrato de financiamento, a abertura de crédito e a conta corrente. (...)

Na conta corrente (que pode combinar com a abertura do crédito), as partes ajustam um movimento de débito e crédito, por lançamentos em conta, e podem estipular que os saldos credores, para um ou para outro, vencerão juros. (...) A maior utilidade da conta corrente é produzir a compensação de créditos e débitos, dispensando reciprocamente os pagamentos diretos. (PEREIRA, Caio Mario da Silva. Instituições de Direito Civil – VOL. III – Contratos. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007, 12ª ed, p 354 e 355)

<sup>6</sup> Não se olvida aqui que este dispositivo legal tem sua constitucionalidade contestada, perante o Supremo Tribunal Federal, no RE 590186/RS com repercussão geral reconhecida. Esse julgamento, contudo, ainda é pendente, de modo que o CARF deve aplicar a lei em seus exatos dizeres (súmula CARF n. 2) até que sobrevenha eventual declaração de inconstitucionalidade por parte do Pretório Excelso.

*É por esse motivo que o §1º, do art. 13, da lei citada considera ocorrido o fato gerador do tributo na data da concessão do crédito.*

***O contrato de abertura de crédito que a recorrente celebra estabelece que a controladora disponibiliza créditos às controladas, que poderão utilizá-los total ou parcialmente. A remuneração do capital emprestado são os juros sobre o capital da controladora disponibilizado às controladas.***

***Nesse sentido, não resta dúvida que as operações realizadas ao abrigo de contrato de conta corrente entre empresas coligadas, com a previsão de concessão de crédito, são verdadeiras operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros, na medida em que, em todos os casos, é disponibilizado numerário de forma imediata para pagamento futuro a depender do saldo existente”***

*Ementa: TRIBUTÁRIO. IOF. TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO CORRESPONDENTES A MÚTUO DE RECURSOS FINANCEIROS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. ART. 13, DA LEI N. 9.779/99.*

*1. O art. 13, da Lei n. 9.779/99 caracteriza como fato gerador do IOF a ocorrência de "operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas " e não a específica operação de mútuo. Sendo assim, no contexto do fato gerador do tributo devem ser compreendidas também as operações realizadas ao abrigo de contrato de conta corrente entre empresas coligadas com a previsão de concessão de crédito. Recurso especial não provido*

Tem sido esse o posicionamento da jurisprudência do CARF (Acórdão 3301-002.282 - Processo 16682.721207/2011-91; Acórdão 3301-001.520 - Processo 10680.016007/2008-51; Acórdão 3402-00270 - Processo 10920.000809/2007-98204-02386; Acórdão 204-02386 - Processo 10675.003563/2002-41; Acórdão 3302-000.616 - Processo 10980.002141/2007-17; Acórdão nº 3302-002.264 - Processo nº 10480.722140/2010-11)

De tudo isso, percebe-se que o problema a ser enfrentado não se esgota na discussão de existir ou não um contrato de conta corrente – com as características que lhe são particulares, tão bem desenvolvidas pela doutrina jurídica – entre a Contribuinte e qualquer outra empresas do grupo econômico. Sobre a impossibilidade de o IOF incidir indiscriminadamente sobre toda e qualquer transação abrigada pelo contrato de conta corrente, não há dúvida. A questão palpitante é, isto sim, o fato de a conta corrente ser utilizada para a concretização de empréstimos entre as empresas (pela abertura de crédito, por exemplo), o famigerado mútuo, “empréstimo de coisas fungíveis” no qual “o mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade” (artigo 586 do Código Civil). Sobre a qualificação do mútuo, ressalto que o prazo pode ser livremente estipulado pelas partes, e que, como se trata de grupo empresarial, não há necessidade de estabelecimento de juros sobre os valores emprestados (artigos 591 e 592 do Código Civil).<sup>7</sup>

<sup>7</sup> Art. 591. Destinando-se o mútuo a fins econômicos, presumem-se devidos juros, os quais, sob pena de redução, não poderão exceder a taxa a que se refere o art. 406, permitida a capitalização anual.

Art. 592. Não se tendo convencionado expressamente, o prazo do mútuo será:

Nesse sentido, o Conselheiro Natanael Martins, depois de acurada explanação sobre a natureza do contrato de conta corrente na doutrina de Fran Martins,<sup>8</sup> Carvalho de Mendonça,<sup>9</sup> Pontes de Miranda<sup>10</sup>, conclui justamente sobre a indispensabilidade de verificação dos negócios jurídicos operados através da conta corrente, conforme se depreende dos trechos a seguir transcritos:

*IRPJ CORREÇÃO MONETÁRIA ART. 21 DO DL. 2.065/83  
CONTA CORRENTE ENTRE EMPRESAS CARACTERIZAÇÃO  
COMO MÚTUO IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO*

*O mútuo, a teor do disposto no artigo 1256 do Código Civil, pressupõe o empréstimo de coisas fungíveis, não se caracterizando como tal a figura do contrato de conta corrente.*

*(...)*

*Assim, não teria o contrato de conta corrente o condão de modificar a causa jurídica das remessas individualmente consideradas, ocorrendo, apenas, espécie de paralisação de sua exigibilidade, ao menos até o encerramento da conta.*

*O Conselho de Contribuintes, em reiterados acórdãos, tem exarado o entendimento de que o conta-corrente e o mútuo são institutos jurídicos distintos, de modo que, casuisticamente, deve ser avaliada a origem das remessas que integram a conta-corrente para que se possa discernir sua real natureza.*

*Ocorre que, como já se disse, o contrato de conta corrente é, na verdade, contrato normativo, destinado a regular, apenas e tão somente, o tratamento a ser dado a cada uma das remessas, não interferindo em suas respectivas causas.*

*Nesse contexto, um contrato de conta corrente poderia, entre suas remessas, conter adiantamentos ou reembolsos de despesas, dívidas ou adiantamentos comerciais, remessas para gestão unificada de caixa e, até mesmo, mútuos, sem que, pelo*

---

I - até a próxima colheita, se o mútuo for de produtos agrícolas, assim para o consumo, como para semeadura;

II - de trinta dias, pelo menos, se for de dinheiro;

III - do espaço de tempo que declarar o mutuante, se for de qualquer outra coisa fungível

<sup>8</sup> " (...) é o contrato segundo o qual duas pessoas convencionam fazer remessas recíprocas de valores - sejam bens, títulos ou dinheiro - anotando os créditos daí resultantes em uma conta para posterior verificação do saldo exigível, mediante balanço" (Contratos e Obrigações Comerciais, Ed Forense, 14ª Edição, p. 397 e seguintes)

<sup>9</sup> "a) O contrato de conta corrente 'supõe uma série de operações sucessivas e recíprocas entre as partes'. Essas operações não se liquidam imediatamente e sim são anotadas nas contas, como partidas de débito e crédito. Ao final do prazo convencionado, ou no fim de um ano, se não houver período estabelecido, somam-se as partidas de débito e as de crédito, verificando-se o saldo. Esse será o resultado da diferença entre os débitos e os créditos.

b) (...)

c) Durante a vigência da conta corrente não pode um dos correntistas julgar-se credor ou devedor, pois essa averiguação só se obterá no momento do encerramento da conta. As remessas constituem uma massa homogênea cujo resultado só será reconhecido pelas partes ao fazer-se o balanço para a verificação final

d) As remessas de cada correntista, perdendo a sua individualidade, unificam-se na massa de débitos e de créditos, não podendo, assim, dar causa a ação particular sobre elas, nem ser objeto de execução."

<sup>10</sup> "Pontes de Miranda, em seu Tratado de Direito Privado (Ed. BookSeller, § 4.615 e seguintes), ressalta a normatividade do contrato de conta corrente, haja vista

que se destina a regular o tratamento a ser conferido a remessas, de diversas origens, efetuadas entre as partes contratantes." (trecho retirado do próprio voto citado)

***fato de serem escrituradas em conta corrente se desvinculassem de suas origens.***

*In casu, resta comprovado que o contrato de conta corrente compreende remessas decorrentes de duplicatas recebidas pela interligada em nome da Recorrente, como também despesas a pagar pela Recorrente à interligada, liquidando-se o saldo apurado ao final de cada mês.*

*Ou seja, os valores lançados na conta corrente em análise não caracterizam contra to de mútuo, de modo que não se deve pretender seja aplicado à hipótese o Decreto-Lei nº 2.065/83."*

*Corroborando esse entendimento, confíra-se a ementa do Acórdão nº 101-80.803, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:*

***"IRPJ — Negócios de mútuo. A conta-corrente relativa a operações entre coligadas, interligadas, controladoras e controladas, não é, em si mesma, bastante para caracterizar negócio de mútuo. Há que se investigar a natureza jurídica de cada operação objeto do lançamento, separando aquelas que realmente espelhem mútuo."***

*(Recurso nº 132.337, Sétima Câmara, Acórdão nº 10706.903, Rei. Natanael Martins)*

Ratificando tudo quanto exposto, a doutrina especializada de Antônio da Silva Cabral<sup>11</sup> traz a seguinte lição da obra de Pontes de Miranda:

***"5.6 – MÚTUO E CONTRATO DE CONTA CORRENTE  
PONTES DE MIRANDA (Tratado, cit., LXII, pág. 120)***

*'Os negócios jurídicos de que resultam os créditos e os débitos são estranhos à conta corrente, que a eles apenas se refere, para os submeter à escrituração específica.'*

***Este é um aspecto para o qual tanto o Fisco quanto os contribuintes não vêm atentando, querendo aquele se computem juros e correção monetária sobre quantias escrituradas em conta corrente só porque estão em conta corrente, como se esta conta representasse um mútuo em si mesmo. Esquecem-se de que o importante é a análise do negócio jurídico que deu motivo ao lançamento em conta corrente.***

***É um erro, freqüentemente encontrado na escrituração de empresas e em atos normativos do Fisco, encarar-se a conta corrente como se esta representasse uma dação recíproca de empréstimo, quando o importante seria analisarem-se os negócios jurídicos que motivaram os débitos ou créditos em conta corrente. Nem há que se calcular correção monetária e juros sobre determinada quantia escriturada em conta corrente justamente porque, enquanto existir a conta corrente nenhum dos contratantes poderá exigir a obrigação do outro. Tal só***

<sup>11</sup> Negócios de Mútuo entre Empresas do Mesmo Grupo". In. Direito Tributário Atual n. 10, p. 2855

*ocorrerá quando a conta corrente for fechada. O que é exigível é, repita-se, o saldo da conta corrente.*

Passemos então à análise das particularidades do caso.

A Recorrente opera como OTM – Operador Transportador Multimodal de Cargas, mediante autorização da Agência Nacional de Transporte Terrestre (ANTT), sendo também holding do grupo econômico de empresas de transporte. É o que se verifica do artigo 2º do seu ato constitutivo:

**Artigo 2º.** A Companhia tem por objeto desenvolver as atividades abaixo descritas, diretamente, ou através das sociedades, consórcios, empreendimentos e outras formas de associação de que participe ou venha a participar:

- a) prestar serviços de transporte de cargas através dos modais ferroviário e rodoviário, dentre outros, isoladamente ou combinados entre si de forma intermodal ou multimodal, inclusive atuando como operador de transporte multimodal – OTM;
- b) explorar atividades relacionadas direta ou indiretamente aos serviços de transporte mencionados na alínea anterior, tais como planejamento logístico, carga, descarga, transbordo, movimentação e armazenagem de mercadorias e contêineres, operação portuária, exploração e administração de entrepostos de armazenagem, armazéns gerais e entrepostos aduaneiros do interior;
- c) importar, exportar, comprar, vender, distribuir, arrendar, locar e emprestar contêineres, locomotivas, vagões e outras máquinas, equipamentos e insumos relacionados com as atividades descritas nas alíneas anteriores;
- d) realizar operações de comércio, importação, exportação e distribuição de produtos e gêneros alimentícios, em seu estado “in natura”, brutos, beneficiados ou industrializados, bem como o comércio, a importação, a exportação e a distribuição de embalagens e recipientes correlatos para acondicionamento dos mesmos;
- e) executar todas as atividades afins, correlatas, acessórias ou complementares às descritas nas alíneas anteriores, além de outras que utilizem como base a estrutura da Companhia; e
- f) participar direta ou indiretamente de sociedades, consórcios, empreendimentos e outras formas de associação cujo objeto seja relacionado com qualquer das atividades indicadas nas alíneas anteriores.

Sobre a atividade de OTM, destaco excerto do sítio da Agência Nacional de Transporte Terrestre,<sup>12</sup> que em poucas palavras resume as características e funcionamento deste setor, segundo sua legislação de regência:

*A Lei nº 9.611, de 19 de Fevereiro de 1998, define não só a operação do Transporte Multimodal de Cargas, como as responsabilidades dos agentes envolvidos. Além de conceituar a operação de Transporte Multimodal de Cargas, cumpre apresentar as definições legais para o OTM e para o contrato único de transporte, elementos chaves da operação.*

<sup>12</sup> <http://www.antt.gov.br/index.php/content/view/4963/Multimodal.html>

*O Transporte Multimodal de Cargas é aquele que:*

*- utiliza duas ou mais modalidades de transporte;*

*- é executado sob a responsabilidade única de um Operador de Transporte Multimodal – OTM; e*

*- é regido por um único contrato.*

*Define-se o OTM como a pessoa jurídica, transportadora ou não, contratada como principal para a realização do Transporte Multimodal de Cargas, da origem até o destino, por meios próprios ou por intermédio de terceiros. Este operador assume a responsabilidade pela execução desses contratos, pelos prejuízos resultantes de perda, por danos ou avaria as cargas sob sua custódia, assim como por aqueles decorrentes de atraso em sua entrega, quando houver prazo acordado.*

*Suas atividades incluem, além do transporte, os serviços de coleta, unitização, desunitização, consolidação, desconsolidação, movimentação, armazenagem e entrega da carga ao destinatário.*

*O exercício da atividade do OTM depende de prévia habilitação e registro na ANTT. No caso de transporte multimodal de carga internacional, o OTM será beneficiário do regime especial de trânsito aduaneiro para desembarço da carga. Para isso, deverá se licenciar na Receita Federal do Brasil.*

*Por sua vez, o Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas – CTMC evidencia o contrato de transporte multimodal e rege toda a operação de transporte, desde o recebimento da carga até a sua entrega no destino.*

***Dessa forma, cria-se a figura do Operador de Transporte Multimodal de Cargas (OTM) com suas atribuições, sendo a principal a gestão de todas as prestações de serviço porta a porta mediante um contrato único. (grifei)***

Tendo isto em vista, a Recorrente informa que em grande medida os valores contabilizados nas contas auditadas pela fiscalização constituem remuneração ou reembolso pelos serviços prestados por empresas subcontratadas no plano de atuação OTM, que, no caso, são controladas/coligadas. Não sendo, portanto, empréstimos ou operações de crédito.

Continua demonstrando que há relações comerciais entre as empresas, justamente pelo fato da Recorrente 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 era nela centralizado e contabilizado, consolidando os recebimentos que eram 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. Destaco abaixo trecho de um dos Contratos Prestação de Serviços de Transportes Intermodal trazido aos autos (fls 639), que confirma tudo quanto alegado:

Pelo presente Contrato, as **Partes**, de um lado,

**I – ALL – AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S.A.** (doravante denominada "**ALL HOLDING**"), sociedade controladora do Grupo **ALL**, inscrita no CNPJ sob o n.º 02.387.241/0001-60, com sede na Rua Emilio Bertolini, nº 100, Vila Oficinas, Curitiba/PR, neste ato representada na forma do seu Estatuto Social; **ALL - AMERICA LATINA LOGISTICA MALHA SUL S.A.**, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ/MF sob n.º 01.258.944/0001-26, com sede na Rua Emilio Bertolini, nº 100, Bairro Vila Oficinas, em Curitiba – PR, neste ato representada na forma do seu Estatuto Social (doravante denominada simplesmente "**ALL MALHA SUL**"); **ALL – AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA NORTE S.A.** (nova denominação de **FERRONORTE S.A. – FERROVIAS NORTE BRASIL**), pessoa jurídica de direito privado, com sede na cidade de Cuiabá, Estado do Mato Grosso, na Avenida Historiador Rubens de Mendonça, n.º 2.000, sala 308, Bosque da Saúde, inscrita no CNPJ sob o n.º 24.962.466/0001-36, neste ato representada na forma do seu Estatuto Social (doravante "**FERRONORTE**"); **ALL – AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA OESTE S.A.** (nova denominação de **NOVOESTE – FERROVIA NOVOESTE S.A.**), pessoa jurídica de direito privado, com sede na rodovia Anhangüera, km 24,2, sala 04, São Paulo/SP, inscrita no CNPJ/MF sob o n.º 39.115.514/0001-28 neste ato representada na forma do seu Estatuto Social (doravante "**NOVOESTE**") sendo todas denominadas em conjunto simplesmente "**ALL**", as quais são todas, neste ato, representadas por seus procuradores, devidamente nomeados em instrumento próprio apresentado no ato da assinatura deste Contrato,

(...)

#### CONSIDERANDO QUE:

(a) Em 30 de maio de 2006, a **ALL HOLDING** adquiriu o controle acionário indireto da **FERRONORTE**,

(b) **FERRONORTE**, **NOVOESTE** e **ALL MALHA SUL** são, atualmente, integrantes do mesmo grupo econômico, grupo este controlado pela **ALL HOLDING**, nos termos da Lei n.º 6.404/76,

(c) A **FERRONORTE** celebrou com a **CARGILL**, em 21 de outubro de 2004, o Contrato de Locação de Vagões e Outras Avenças Nº COM.042/04.FN (doravante "**CONTRATO DE LOCAÇÃO**"), o qual está vigente até 31 de dezembro de 2015 e que tem por objeto a locação de 80 (oitenta) vagões graneleiros do tipo HFT, de propriedade da **CARGILL** para utilização exclusiva nos fluxos de transporte da empresa Contratante;

(d) A **ALL HOLDING**, representante das empresas **ALL MALHA SUL**, **NOVOESTE**, **FERRONORTE** e a empresa **CARGILL** desejam fixar (i) o preço e (ii) o volume de transporte para o período compreendido entre o dia 1º de janeiro de 2009 e 31 de dezembro de 2009, assim como fixar as condições operacionais e comerciais aplicáveis ao período em questão;

Tém, de um lado, a **ALL HOLDING**, representante das empresas **FERRONORTE**, **ALL MALHA SUL**, **NOVOESTE** e, de outro lado, a **CARGILL** (doravante denominadas em conjunto simplesmente "**Partes**") entre si como justo e avençado o presente Contrato, que será regido de acordo com as seguintes cláusulas e condições:

(...)

#### CLÁUSULA I – DO OBJETO

1.1. Pelo presente Contrato, salvo superveniente aditamento por escrito firmado entre as **Partes**, restam fixadas as regras aplicáveis ao transporte ferroviário para o período compreendido entre 1º de março de 2009 e 31 de dezembro de 2009, transporte este a ser executado pelas empresas da **ALL**, todas devidamente qualificadas no preâmbulo deste Contrato, incluindo preços do transporte para todos os fluxos e volumes de mercadorias a serem transportadas em cada fluxo previsto no Anexo I ao presente instrumento.

(...)

### **CLAUSULA III – DO FATURAMENTO**

3.1. A emissão da nota fiscal – NF/fatura de prestação de serviço de transporte será diária e o pagamento será efetuado pela CARGILL à ALL no prazo de 7 (sete) dias corridos, contados da data da emissão da NF/fatura, através de crédito eletrônico em conta-corrente bancária a ser fornecida pela ALL, por escrito, sendo que a NF/fatura será entregue à CARGILL com, pelo menos, 3 (três) dias de antecedência do vencimento, sob pena de suspensão do vencimento do pagamento respectivo pelo período equivalente ao do atraso da ALL.

Entretanto, a Fiscalização não considerou qualquer valor lançado a título de pagamento de fornecedores e clientes individuais de cada coligada, de modo que o somatório dos saldos diários e acréscimos mensais (fls 473 a 485) entendidos como mútuo chegou a casa de dezenas de bilhões de reais. Ou seja, a autoridade fiscal assumiu que haveria *in casu* um financiamento de 220 bilhões de reais, que deveriam estar disponíveis como crédito pela Recorrente às empresas controladas.

Por essa razão a Recorrente apresentou amostragem para demonstrar a inconsistência do auto de infração (fls 602 a 638). São 320.000 lançamentos contábeis em 6.400 páginas.

Assim, todo o trabalho de defesa nesse item resumiu-se à demonstração de que as contas autuadas são o caixa único do grupo, utilizado para a extinção das obrigações das empresas relacionadas, “como forma de pagamento simplificado, evitando-se deslocamento de fundos e despesas, garantindo às partes contratantes maior poder de negociação perante seus fornecedores e instituições bancárias, possibilitando, indubitavelmente, melhor administração financeira dos seus recursos”, nas suas palavras.

Compulsando a documentação apresentada pela Contribuinte, restou evidente que existiam de fato operações comerciais praticadas entre as empresas do grupo contabilizadas nas Contas utilizadas como base de cálculo par a exigência do IOF.

Os serviços e clientes são comuns às empresas. Os Contratos Prestação de Serviços de Transportes Intermodal, o fato de a *holding* operar como OTM e demais provas apresentadas pela Contribuinte não deixam dúvidas sobre isso.

Contudo, a própria Contribuinte assumiu em seu Recurso Voluntário que dentre a enormidade de lançamento contábeis postos nas Contas Contábeis em questão, porventura poderiam haver diminutos valores correspondentes à mútuos entre as empresas. Por isso foi deferido o pedido de perícia relatado acima, de modo a preservar seu direito a somente ser tributada sobre montantes que efetivamente componham a base de cálculo do IOF.

Para tanto, foram formulados os seguintes questionamentos e requerimentos:

i) Designar servidor – preferencialmente diverso daquele responsável pelo lançamento tributário – para, como perito da União, proceder a prova pericial e apresentar o respectivo laudo, COM A INDIVIDUALIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES EFETIVAMENTE SUJEITAS À INCIDÊNCIA DO IOF (mútuo de recursos financeiros), SEGREGANDO-AS DOS MONTANTES QUE CONFIGURAM SIMPLEMENTE OPERAÇÕES COMERCIAIS ENTRE AS EMPRESAS DO GRUPO (pagamentos das coligadas/controladas, subcontratação de serviços, reembolso de despesas e estornos) -, ou seja, apresentar conclusão sobre a escrituração da Recorrente

relativamente ao ano de 2009, respondendo os quesitos por ela mesmo formulados em sua impugnação relativamente à autuação da sua conta-corrente (fls. 532 e 533), quais sejam:

1- Queira o d. perito segregar nas 6.416 páginas relativas às DCL's que lhes foram disponibilizadas, os seguintes lançamentos:

1-1- Ingressos de recursos através de pagamentos por clientes oriundos de Contratos de Prestação de Serviços;

1-2- A individualização, por coligada, dos ingressos acima bem como a sua distribuição por coligada e ou controlada;

1-3- A identificação dos estornos de lançamentos que não produziram qualquer efeito contábil e ou financeiro, consoante comprova a Processada mediante a juntada da Planilha anexa. (doc. 12);

1-4- A correlação entre as faturas/Notas Fiscais emitidas de Prestação de Serviços (receita) e os valores mantidos nas contas-correntes analisadas pela fiscalização.

**2- Queira o d. perito informar, após a segregação das receitas das contas fiscalizadas e sua confrontação com a documentação física relativa aos lançamentos, os saldos de cada coligada definidos para: Adiantamento da Futuro Aumento de Capital (AFAC), pagamentos a fornecedores, estornos, pagamentos de impostos, pagamento de dividendos, Stock Options, e todos os demais itens constantes da listagem de lançamentos, a fim de se identificar a base de cálculo imponible.**

3- Protesta a Processada pela realização de perícia complementar, se necessário, com o oferecimento de quesitos suplementares, para esclarecimentos indispensáveis à solução da controvérsia.

ii) Dar ciência do laudo técnico à Recorrente, abrindo-lhe prazo regulamentar para manifestação; e

*iii) Devolver o processo para esta 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, 3ª Seção do CARF, para prosseguimento do julgamento."*

Pois bem. Pela análise do laudo de apresentado pela Fiscalização (fls 1375 a 1385), constatamos que depois de todo o levantamento da contabilidade e sua confrontação com os documentos fiscais da Contribuinte (Baixa Fornecedores, Pagamento OTM, Correlação nos DCL's - Despacho de Carga Lotação -, estornos, notas fiscais, contratos, fretes, etc), não só do ano de 2009, mas também de 2007 e 2008, de acordo com tudo o que foi fornecido pela Contribuinte em atenção aos termos de intimação, a autoridade de origem apresentou as seguintes conclusões:

*Como já mencionado anteriormente, deste o item 1.2 deste relatório, identificamos operações somente da ALL Malha Sul, ou ALL do Brasil, uma vez que foi somente este informado como*

*transportador nas faturas relacionadas na planilha apresentada pela contribuinte em resposta ao TIF04. Portanto, para as demais contas não temos elementos que alterem os valores ou decisões anteriores à esta diligência.*

***Quanto à base de cálculo impositível, somente para a conta ALL do Brasil, se encontra na Tabela 27 - IOF Ajuste Final 1210502002001 ALL Brasil. Os valores de IOF foram obtidos através da soma no último dia do mês dos saldos diários devedores da conta do Ativo 1210502002001 – ALL do Brasil e aplicada a alíquota de 0,0041%, conforme dispõe o artigo 7º, I, “a”, dos Decretos nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, além do adicional de 0,38% sobre o somatório mensal dos acréscimos diários dos saldos devedores, conforme determina o §15º e §16º do art. 7º do Decreto nº 6.306 de 14 de dezembro de 2007, alterado pelo Decreto nº 6.339 de 03 de janeiro de 2008.***

*Quanto a segregação das receitas das contas fiscalizadas e suas confrontações com a documentação física relativa aos lançamentos referentes ao Adiantamento da Futuro Aumento de Capital (AFAC) e Stock Options não houve levantamento pericial uma vez que já ocorreu decisão favorável ao contribuinte conforme Acórdão 06-42.479 – 2ª Turma da DRJ/CTA, de 29 de julho de 2013.*

A referida tabela 27 (documento não paginável), apresenta a seguinte soma final:

#### **Base de Cálculo de IOF sobre operações entre mútuos realizados no ano-calendário de 2009**

##### **Ano 2009 - Demonstrativo do IOF**

Conta do Ativo: 1210502002001 - ALL do Brasil

| <b>IOF MALHA SUL</b> |                   |
|----------------------|-------------------|
| jan/09               | <b>24.590,80</b>  |
| fev/09               | <b>198.518,37</b> |
| mar/09               | <b>806.892,49</b> |
| abr/09               | <b>489.257,18</b> |
| mai/09               | <b>482.177,14</b> |
| jun/09               | <b>0,00</b>       |
| jul/09               | <b>0,00</b>       |
| ago/09               | <b>59.142,97</b>  |
| set/09               | <b>0,00</b>       |
| out/09               | <b>238.531,37</b> |
| nov/09               | <b>763.426,83</b> |
| dez/09               | <b>0,00</b>       |

Conforme coloca a própria Contribuinte (fls 144) a conclusão da diligência comprova que o Auto de Infração utilizou valores que não se enquadram no art. 13, da Lei nº 9.799/99, tendo identificado cerca de 95% (noventa e cinco por cento) das operações contábeis como sendo não passíveis de incidência do IOF. Portanto, os citados valores constantes da Tabela 27 representam 5% das operações escrituradas na Conta em questão.

Deste modo é imperioso que este Conselho reconheça que o trabalho da Fiscalização foi falho, pois fez incidir o imposto sobre simples operações comerciais entre as empresas do grupo econômico.

Já que a Conta Contábil operacional era utilizada para registrar de operações comerciais entre partes relacionadas, não se sujeitam 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 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).

Destaco que foi exatamente esta a *ratio* firmada pelo CARF no Acórdão n. 340200.472. Lá julgou-se inexistir mútuo em contrato de conta-corrente puro (em que havia adiantamento de recursos a fornecedor de serviços regularmente contratado, a ser quitado por meio da execução de serviço). O mesmo se diga em relação ao Acórdão n. 01-05.472, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que analisou contrato de conta corrente, cujos saldos eram compostos por valores de cobrança de duplicatas sacadas pela empresa, decorrentes da prestação de serviços comuns às empresas ligadas.

Vale destacar trecho do voto do Conselheiro Relator Julio Cesar Alves Ramos, quando do julgamento do Processo 10746.001486/2003-94 (Recurso nº 237.710 Voluntário, Acórdão nº 3402-00.472), cuja lógica aplica-se claramente ao presente caso:

*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*

Este mesmo Colegiado já apreciou questão bastante semelhante, no julgamento dos Processos n. 10120.722726/2012-36 (Acórdão n. 3402-002.987) e 16682.720978/2012-41 (Acórdão 3402-003.855), decidindo pela não incidência do IOF sobre operações comerciais entre partes relacionadas economicamente.

Por fim, saliento que não merece prosperar a pretensão da Recorrente com relação aos montantes mantidos pela Diligência (Tabela 27), sob o argumento de que a Fiscalização não comprovou tratar-se de mútuo.

Ora, a diligência foi feita justamente para separar os montantes transacionados que comprovadamente diziam respeito à operações comerciais, daqueles que não havia documentação capaz de embasar tal fato. Afinal, a própria Contribuinte em seu recurso voluntário assumiu que poderiam haver valores correspondentes a mútuos ali

registrados, afirmação essa que foi certificada por essa relatora na análise do histórico dos lançamentos no Livro Razão, que registram "mútuos" em algumas passagens.

Diferente, portanto, da situação julgada por esse Colegiado no Acórdão 3402-003.018, levantado pela Contribuinte por supostamente militar em seu favor. Explico. Lá a Contribuinte autuada separava suas operações em Contas diferentes ("Mútuo a Receber – Comp Ligadas", e "Conta Corrente – Comp. Ligadas"). Por essa razão, nesse julgamento, apesar de ter sido exonerada a parte relativa à Conta Corrente - já que tratando de processo decorrente de auto de infração, cabe à fiscalização o ônus da prova dos fatos jurídicos da pretensão fiscal, e a presunção legal da escrituração era favorável à Contribuinte -, foi mantida por unanimidade a autuação sobre as operações registradas na Conta "Mútuo a Receber – Comp Ligadas", justamente porque competia à Contribuinte fazer prova de fato impeditivo, extintivo, modificativo de seu direito (lançamentos no livro razão, empréstimos a ensejar a cobrança de IOF, não o são), conforme o artigo 373 do Código de Processo Civil.

Em outras palavras, a Recorrente não foi capaz de demonstrar que inexistem a operações de crédito correspondente a mútuo com outra empresa do grupo econômico sobre a pequena parcela (5%) dos lançamentos que foram mantidos pela diligência fiscal. Esses foram os negócios jurídicos que geraram os débitos e créditos contabilizados na conta corrente contábil da Recorrente e são tais negócios jurídicos – e não a conta corrente contratual em si – que determina a existência de operação de crédito correspondente ao mútuo. Correto portanto o procedimento da Fiscalização de lançar o IOF em relação aos valores contabilizados nas contas.

Dessa forma, continua sendo necessário entender que o movimento financeiro ocorreu sem prazo definido e sem valor principal, sendo, portanto, correta a conduta da autoridade lançadora em proceder ao lançamento do IOF sobre a somatória dos saldos devedores diários apurados no último dia de cada mês, devendo ser mantida essa parte da Autuação.

### **Dispositivo**

Diante do exposto, voto por *i)* negar provimento ao recurso de ofício e *ii)* dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar a atuação fiscal referente ao IOF cobrado sobre os valores constantes na Conta 1210502012001 (empresa controlada All Overseas) e cancelar a cobrança do IOF conforme os valores apurados na diligência de fls 1375 a 1385 (mantendo-se unicamente a cobrança dos valores constantes da Tabela 27 - IOF Ajuste Final 1210502002001 ALL Brasil).

Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz