



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.725455/2018-36
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.712 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de novembro de 2021
Recorrente ATLANTIC ENERGIAS RENOVÁVEIS S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2015

MÚTUO DE RECURSOS FINANCEIROS ENTRE EMPRESAS.
INCIDÊNCIA DO IOF.

As operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas sujeitam-se à incidência do IOF, conforme dispõe o art. 13 da Lei 9.779/99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar parte do IOF lançado apurado sobre os saldos iniciais das contas contábeis 1201010106 (Renascença) e 1201010107 (Eurus). As conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne e Thais de Laurentiis Galkowicz acompanharam o relator pelas conclusões com relação ao argumento de fixação do prazo de 120 (cento e vinte) dias para o aporte de recursos a título de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital – AFAC, na forma do Parecer Normativo CST nº 17/1984.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

A Contribuinte acima identificada teve contra si lavrados o auto de infração - AI relativo ao IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS - IOF (Auto de Infração - AI às fls. 03 a 07), em decorrência de Falta de recolhimento do IOF conforme narrado em Relatório Fiscal anexo, ocorrido durante o ano-calendário de 2015, isso de acordo com a "Descrição dos Fatos" constante no AI. O procedimento de fiscalização está pormenorizado em Relatório Fiscal, parte integrante dos AI, às fls. 09 a 19.

Os valores lançados no Auto de Infração, incluídos as multas e os juros moratórios incidentes até a data de encerramento da ação fiscal, referem-se a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2015 e constam do quadro a seguir.

Resumo – Valores Lançados no Auto de Infração

TRIBUTO	PRINCIPAL	MULTA (75%)	JUROS	TOTAL
IOF	319.801,31	239.850,94	107.168,44	666.820,69

D) DA AUTUAÇÃO

Do Relatório Fiscal - RF, às fls. 09 a 19, emitido pela Autoridade lançadora, podemos extrair as seguintes informações que demonstram, em essência, as ocorrências havidas na ação fiscal, conforme trechos, a seguir, *in verbis*, do próprio RF:

...

Da análise dos registros contábeis, verificamos que o contribuinte, pessoa jurídica, manteve em sua contabilidade, no período abrangido pela ação fiscal (janeiro de 2015 a dezembro de 2015) contas representativas de mútuos financeiros com diversas pessoas jurídicas, sendo estas lançadas nas seguintes contas contábeis:

...

Em resposta apresentada em 26/03/2018 ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, a empresa justifica a não apresentação dos contratos de mútuos da seguinte forma:

“Quanto à solicitação do item 2, conforme mencionado na primeira resposta ao Termo de Início Do Procedimento Fiscal, muito embora a requerente tenha realizado lançamentos na conta C50 da Escrituração Contábil Digital, no que diz respeito à conta referencial 1.02.01.01.03 Mútuos com Partes Relacionadas – Ativos – Longo Prazo, os valores lançados nessa conta incluem operações com natureza diversa de mútuos, tais como: reembolso de despesas, adiantamentos para aumento de capital, integralização em capital social, equivalência patrimonial, dentre outros.

No entanto, os lançamentos de todos esses valores foram realizados na conta 1.02.01.01.03 Mútuos com Partes Relacionadas – Ativo – Longo Prazo, em razão de a Requerente não ter identificados contas mais específicas na ECD que pudessem compreender a natureza das operações lançadas.

Durante o ano-calendário de 2015, houve a transferência de diversos valores a título de adiantamento para futuro aumento de capital para as sociedades do grupo. Confirma-se, por exemplo, os lançamentos relativos às operações abaixo colacionadas, extraídas do passivo do Livro Razão da Requerente, os quais são relativos a operações de adiantamento para futuro aumento de capital realizadas na sociedade Santa Vitória do Palmar Energias, sendo que os todos os adiantamentos foram devidamente integralizados ao capital social”

...

De posse da documentação, principalmente as Atas de Assembleia Geral Extraordinária e Anexos I de suas empresas ligadas, verificamos que a grande maioria dos lançamentos contábeis registrados como mútuos entre empresas ligadas de fato seriam relacionadas ao AFAC – Adiantamento para Futuro Aumento de Capital Social a qual a ATLANTIC seria sócia, porém, ainda restou dúvida quanto as seguintes contas:

...

Para sanar as dúvidas quanto estas operações, encaminhamos o TIF03, cuja resposta da empresa foi apresentada da seguinte forma:

...

Verificando a Ata de Assembleia Geral Extraordinária da Andorinha Energias Renováveis S.A realizada em 30 de janeiro de 2015, registrado na Junta Comercial do Paraná sob o NIRE nº 413.000.858.38 constamos que a Atlantic aprovou o aumento do capital social de R\$ 20.000.000,00 para R\$ 24.532.959,00, mediante a emissão de mais 4.532.959,00 de ações ordinárias.

Também consta essa subscrição no Anexo I – Boletim de Subscrição.

Mas, a empresa não apresentou a Ata de Assembleia Geral Extraordinária ou alteração do contrato social demonstrando a integralização destas cotas.

Muito pelo contrário, na Ata de Assembleia Geral Extraordinária apresentada a esta fiscalização, deixa um prazo aberto de até 15 meses para esta integralização ocorrer, conforme podemos observar na cópia a seguir:

...

Além disso, é possível observar lançamentos ocorridos em 30/06/2015 e 14/07/2015 de receitas financeiras de juros recebidos da Andorinha Energia Renováveis, conta contábil 3504030000 – Juros Recebidos pagos por empréstimos concedidos pela própria Atlantic, conta contábil 1201010112 – Andorinha Energias Renováveis S.A.

O mesmo procedimento ocorreu para IOF sobre mútuo lançados em 14/07/2015 e em 31/07/2015. Assim como para o IRRF sobre mútuo, conta contábil 14/07/2015 lançado na conta contábil 1103010000.

...

Quanto a Ata de Assembleia Geral Extraordinária da Sertão Energias Renováveis S.A também realizada em 30 de janeiro de 2015, registrado na Junta Comercial do Paraná sob o NIRE nº 413.000.858.71 constamos que a Atlantic e a Actis Brasil aprovaram o aumento do capital social de R\$ 21.484.798,00 para R\$ 41.484.798,00, mediante a emissão de mais 21.484.798 de ações ordinárias, sendo que consta essa subscrição no Anexo I – Boletim de Subscrição que a Atlantic subscreveu 18.760.332 ações ou R\$ 18.760.332,00.

Assim como ocorrido na Andorinha Energias Renováveis, também não apresentou a Ata de Assembleia Geral Extraordinária ou a alteração do contrato social demonstrando a integralização destas cotas. Somente há informação na Ata de Assembleia Geral Extraordinária deixando um prazo aberto de até 15 meses para esta integralização ocorrer, conforme podemos observar na cópia a seguir:

...

Neste caso, se quer foram encontrados lançamentos contábeis que comprovem que os valores a débito se referem a AFAC, conforme podemos observar nos lançamentos a seguir:

...

Para as demais empresas que constam no TIF03, a intimada não apresentou documentos que comprovassem AFAC's ou participação na societária, requisito básico com um adiantamento para futuro aumento de capital.

Devido a não comprovação que aqueles lançamentos nas contas 1201010106, 1201010107, 1201010110, 1201010111, 1201010112, 1201010114 e 1201010139, pertencentes à conta sintética 1201010000 – Créditos de Sócios e Coligadas, realizamos os seguintes cálculos de IOF devido:

...

Portanto, conforme dispõe o artigo 13º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999 e os artigos 3º, 7º e 10º do Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, o contribuinte na qualidade de responsável deveria ter recolhido na data do respectivo vencimento o valor total do IOF devido sobre as operações de mútuos financeiros realizados entre pessoas jurídicas.

Os valores de IOF (Total a Lançar), foram obtidos através da soma no último dia do mês dos saldos diários devedores das contas contábeis 1201010106, 1201010107, 1201010110, 1201010111, 1201010112, 1201010114 e 1201010139 – ambas lançadas no grupo Ativo não Circulante; créditos de sócios; 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. Em relação à data de recolhimento, compreende o 3º dia útil subsequente ao decêndio da cobrança, nos termos do art. 70, inciso II, alínea “c” da Lei nº 11.196/2005 e art. 10, parágrafo único do Decreto nº 6.306/2007.

Cabe ressaltar que embora haja incidência de IOF nestas operações de créditos, o contribuinte não declarou em DCTF os valores devidos de IOF para todo o ano-calendário de 2015.

...

A ciência da Contribuinte, relativamente ao auto de infração, ocorreu em 26 de setembro de 2018, data essa conforme Aviso de Recebimento, AR, às fls. 915/916.

A Contribuinte apresentou impugnação, com documentos anexos, em 24/10/2018, data confirmada pelo "Termo de Solicitação de Juntada", às fls. 918.

Em despacho, às fls. 999, a Unidade preparadora reconhece a tempestividade da impugnação.

II) DA IMPUGNAÇÃO

A Contribuinte apresentou impugnação, com documentos anexos, em 24/10/2018, data confirmada pelo "Termo de Solicitação de Juntada", às fls. 918. As alegações desse documento, firmado por procurador devidamente constituído, anexo às fls. 921/939, em síntese, podem ser retratadas pelos trechos a seguir:

A Impugnante faz uma descrição dos fatos ocorridos na ação fiscal, das operações envolvidas na questão e do resultado/conclusão da auditoria realizada.

A Interessada inicia, então, com as argumentações que representam suas razões de defesa, conforme transcreve-se, de forma resumida, mas trazendo as suas essências, a seguir:

Primeiramente, a impugnação resume seus argumentos, na defesa que o Auto de Infração não deve prosperar, nos seguintes termos, *in verbis*:

(i) a Impugnante é acionista das companhias para as quais disponibilizou recursos, sendo que tal disponibilização foi realizada a título de AFAC, inexistindo qualquer operação de crédito (item II.1);

(ii) a Autoridade Fiscal incorreu em erro de direito ao eleger como fato gerador do IO/Crédito períodos mensais, sendo que a legislação tributária reconhece que seu fato gerador é diário (item II.2);

(iii) subsidiariamente, alguns dos alegados mútuos teriam o valor do principal definido, o que impossibilitaria a realização da autuação com base no artigo 7º, 1, "a", do RIOF, o que resultaria em um segundo vício de direito no lançamento (item II.3);

(iv) também subsidiariamente, a improcedência do procedimento utilizado pela Autoridade Fiscal para cálculo do IO/Crédito, que não se desincumbiu do ônus de provar a contabilização de operações de crédito (item II.4).

Dando sequência, a Impugnante trata de cada um dos motivos de defesa citados.

Aduz que a Autoridade Fiscal considerou que a Impugnante não teria apresentado documentos suficientes para comprovar sua participação societária nas companhias RENASCENCA, EURUS, RONDINHA ENERGETICA S A, CAMPO BELO ENERGETICA S A e VENTOS DOS GUARAS I (fl. 17) - com relação às companhias ANDORINHA e SERTÃO, o vínculo societário teria sido demonstrado, mas o AFAC teria sido descaracterizado.

Para refutar as alegações da Autoridade Fiscal, a Impugnante apresenta os anexos documentos societários que comprovam ser ela acionista direta de cada uma das companhias mencionadas.

Acrescenta que tais documentos demonstram a participação societária da Impugnante em referidas companhias, o que prova a existência de um vínculo societário autorizativo da concessão de um AFAC, afastando-se o único fundamento utilizado pela Autoridade Fiscal para não aceitar a configuração de AFAC com relação a essas companhias: a inexistência de vínculo societário.

Além disso, informa que, a título exemplificativo, a Impugnante apresenta cópia do razão da conta 1201010111 relativo ao período de 2016, que trata dos créditos perante a CAMPO BELO (Doc_Comprobatorios06). Vê-se que em tal ano-calendário a Impugnante continuou realizando lançamentos nessa conta contábil classificados sob a rubrica Adiantamento para futuro aumento de capital, atestando, portanto, a natureza dos registros contábeis efetuados nessa conta.

Defende que o IOF/Crédito tem fato gerador diário e não mensal, regra essa expressamente prevista no artigo 7º, 1, "a", do RIOF. Como a Autoridade Fiscal elegeu como fato gerador cada mês do ano-calendário de 2015, ela incorreu em erro na identificação da matéria tributável e, portanto, afrontou o artigo 142 do Código Tributário Nacional. Transcreve julgado do CARF nesse sentido.

Conclui, pela leitura do artigo 142 do Código, Tributário Nacional que o lançamento deve ser realizado de acordo com a lei. Assim, é dever do auditor fiscal "calcular o montante do tributo devido" em conformidade com as disposições legais pertinentes ao tributo que se está lançando. Caso o auditor fiscal, ao calcular o montante do tributo devido, olvide a aplicação da norma existente no sistema jurídico, ou o faça com interpretação equivocada, tem-se um lançamento com erro de direito, ou melhor: com erro no critério jurídico utilizado. Sobre o tema, traz entendimentos de renomados doutrinadores.

Conclui que, transpondo-se as noções acima expostas para o caso atual, vê-se que a Autoridade Fiscal adotou critério jurídico inadequado para identificação do fato gerador do IO/Crédito, pois elegeu o período mensal e não o período diário, o previsto no artigo 7º, I, "a", do RIOF. Por esse motivo, os autos de infração devem ser totalmente cancelados, pois, como ato administrativo que são, têm como elemento essencial o seu motivo, entendido como os pressupostos de fato e de direito que embasam a expedição do ato administrativo. E, conforme lição de Maria Sylvania Zanella Di Pietro, "*pressuposto de direito é o dispositivo legal em que se baseia o ato*".

Argumenta que, assim, identificado erro no pressuposto de direito, tem-se que o ato administrativo é inválido. E, nesse caso, essa invalidade implica em nulidade, também de acordo com a citada administrativista.

Traz excerto de Acórdão da DRJ sobre o tema.

Defende que admitindo-se a correção da tese da Autoridade Fiscal acerca da inexistência de AFAC - o que se admite apenas para argumentar - parcela dos créditos concedidos teria um valor definido, diferentemente do sustentado pela Autoridade Fiscal, que argumenta a concessão de crédito sem valor definido para todas as companhias do grupo.

Com isso, conclui que o lançamento estaria viciado, pois o fundamento utilizado pela Autoridade Fiscal não poderia ser o artigo 7º, I, "a", do RIOF (principal indevido), mas sim o artigo 7º, I, "b", do RIOF (principal indevido), o que afeta, inclusive, a base de cálculo dos tributos lançados. A comparação entre os dois dispositivos deixa bem clara a existência de fatos geradores distintos e bases distintas, não sendo intercambiáveis. Cita o Relatório fiscal, para comprovar que a concessão de crédito cujo principal estava definido foi reconhecida pela própria Autoridade Fiscal com relação às companhias Andorinha Energias Renováveis S.A. e Sertão Energia Renováveis S.A.

Transcreve trechos do RF.

Argumenta que o CARF, em casos análogos, tem reconhecido a diferença de apuração da base de cálculo nesses dois métodos, bem como a incorreção desses procedimentos e determinado o cancelamento do lançamento.

Por fim, alega Autoridade Fiscal cometeu um segundo equívoco que vicia todo o lançamento: os créditos de IO/Crédito foram calculados com base na somatória do saldo mensal das contas contábeis 1201010106, 1201010107, 1201010110, 1201010111, 1201010112, 1201010114 e 1201010139, sendo que, na verdade, tais contas contêm lançamentos contábeis relativos a uma gama de operações praticadas entre a Impugnante e as companhias que em nenhuma hipótese poderiam ter a natureza de operações de crédito.

Lembra que as contas em questão estão classificadas no ativo não circulante, que, de acordo com o artigo 178, 11, da Lei das S/A, contêm as seguintes espécies de ativos: (i) ativo realizável a longo prazo; (ii) investimentos; (iii) imobilizado; e (iv) intangível. Isso significa que nessas contas podem estar contabilizados valores que não dizem respeito a mútuos, pois os mútuos em questão teriam a natureza de "ativo realizável a longo prazo", sendo permitido incluir nessas contas, ainda, "investimentos", "imobilizado" e "intangível".

Alega que não tendo a Autoridade Fiscal se desincumbido do ônus de provar que a totalidade dos lançamentos contábeis contidos nas contas 1201010106, 1201010107, 1201010110, 1201010111, 1201010112, 1201010114 e 1201010139 têm a natureza de operações de crédito, prevalece a regra presuntiva do artigo 923 do RIR/99, que milita em favor da Impugnante.

Afirma que a Impugnante produziu a anexa planilha para refutar os cálculos utilizados pela Autoridade Fiscal na determinação da base de cálculo do IO/Crédito (Doe_Comprobatorios07). Para determinação do valor que a Impugnante entende que, em tese, o que admite apenas para fins argumentativos, poderiam ser lançados, a Impugnante realizou o seguinte procedimento: (i) tratou como mútuos os créditos identificados pela Autoridade Fiscal em 2015 como "acréscimos"; (ii) a partir dos acréscimos identificados, calculou a soma mensal do saldo devedor diário das contas vinculadas às companhias em que supostamente haveria operações de crédito; e (iii)

apurou o IOF/Crédito devido sobre os acréscimos e os saldos devedores. Ao término desse procedimento, constata que se verá na coluna Cálculo IOF do Doc Comprobatorios07 os valores que supostamente seriam devidos, se admitida a tese da Autoridade Fiscal.

Finaliza pleiteando que, diante do exposto, caso essa Turma de Julgamento entenda que os inúmeros vícios materiais apontados não são suficientes para cancelar integralmente o lançamento, a Impugnante pleiteia que ele seja ao menos reduzido.

Ao final, requer que seja julgada procedente a Impugnação, determinando-se o cancelamento integral do Auto de Infração e o arquivamento do processo administrativo.

Ato contínuo, a DRJ-CAMPO GRANDE (MS) julgou a Impugnação do Contribuinte nos seguintes termos:

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

Ano-calendário: 2015

MÚTUO ENTRE EMPRESAS. INCIDÊNCIA DO IOF.

As operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre quaisquer pessoas jurídicas ou entre qualquer pessoa jurídica e pessoa física sujeitam-se à incidência do IOF, ainda que o concedente do crédito não seja instituição financeira nem entidade a ela equiparada.

IOF. RECURSOS CONTABILIZADOS EM ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. EQUIPARAÇÃO A NEGÓCIO DE MÚTUO. POSSIBILIDADE.

Não estando demonstrado que os recursos repassados representavam realmente um pagamento antecipado para aquisição de ações ou quotas de capital (AFAC), o aporte de recursos financeiros efetuados sistematicamente caracterizam-se como uma operação de crédito correspondente a mútuo, nos exatos termos da configuração do fato gerador do IOF, previsto no art. 13 da Lei nº 9.779/99. A ocorrência de uma operação de crédito, para fins de incidência do IOF, independe da formalização de um contrato de mútuo.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. ALEGAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

É dever da pessoa jurídica, quando intimada para tanto, comprovar por meio de documentos hábeis os registros efetuados em sua escrituração contábil, bem como apresentá-la devidamente formalizada.

IOF. OPERAÇÃO DE CRÉDITO. DISPONIBILIZAÇÃO DE RECURSOS.

A disponibilização de recursos aos pactuantes configura operação de crédito para fins de incidência do IOF, a qual possui aceção ampla dada pela lei, alcançando a colocação ou entrega de recursos à disposição de terceiros, como as decorrentes de registros ou lançamentos contábeis ou sem classificação específica.

IOF. OPERAÇÃO DE CRÉDITO. CONTRATO DE MÚTUO. BASE DE CÁLCULO. NÃO DEFINIÇÃO DO VALOR PRINCIPAL.

Quando não ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, inclusive por estar contratualmente prevista a reutilização do crédito, até o termo final da operação, a base de cálculo é o somatório dos saldos devedores diários apurado no último dia de cada mês, inclusive na prorrogação ou renovação, descabendo alegar que o contrato de mútuo fixou o valor principal, quando os registros contábeis indicam valores superiores de empréstimos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, foram suscitadas as seguintes alegações:

(i) o acórdão recorrido é nulo ao ter cerceado o direito de defesa da Recorrente em virtude da não justificação de trechos de decisão, bem como em virtude da não análise de provas (item II);

(ii) a DRJ alterou indevidamente o critério jurídico do lançamento ao entender que a Recorrente teria praticado operações de conta corrente. A decisão é contraditória, pois os recursos transferidos no bojo de um contrato de conta corrente não têm a natureza de operações de crédito e não estão sujeitos à incidência de IO/Crédito (item III.1);

(iii) a Recorrente é acionista das companhias para as quais disponibilizou recursos, sendo que tal disponibilização foi realizada a título de AFAC, inexistindo qualquer operação de crédito (item III.2);

(iv) a Autoridade Fiscal incorreu em erro de direito ao eleger como fato gerador do IO/Crédito períodos mensais, sendo que a legislação tributária reconhece que seu fato gerador é diário (item III.3);

(v) subsidiariamente, alguns dos alegados mútuos teriam o valor do principal definido, o que impossibilitaria a realização da autuação com base no artigo 7º, I, "a", do RIOF, o que resultaria em um segundo vício de direito no lançamento (item III.4);

(vi) também subsidiariamente, a improcedência do procedimento utilizado pela Autoridade Fiscal para cálculo do IO/Crédito, que não se desincumbiu do ônus de provar a contabilização de operações de crédito (item III.5).

Esta Turma Colegiada, em julgamento realizado no dia 30 de janeiro de 2020, por meio da Resolução nº3402-002.422, resolveu baixar o processo em diligência para que a unidade de origem realizasse os seguintes procedimentos:

(i) intime a Recorrente para apresentar demonstrativo recompondo os saldos iniciais de 2015 das contas 1201010106, 1201010107 e 1201010111, considerando os lançamentos originais que deram início aos saldos, com a descrição analítica de cada lançamento, juntamente com sua comprovação documental e contábil (cópia dos livros Razão e Diário correspondente);

(ii) analise as informações apresentadas pela Recorrente em resposta à intimação referida no item (i), juntamente com aquelas que já constam dos presentes autos, de forma a confirmar se o saldo inicial de 2015 das referidas contas contábeis continham valores passíveis de incidência de IOF, apresentando demonstrativo retificador, caso entenda necessário.

Cumprida a solicitação do Colegiado, o processo foi a mim distribuído para dar continuidade ao julgamento, conforme procedi.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura do processo, a autuação em tela teve por base o procedimento fiscal no qual se constatou que a Recorrente deixou de recolher IOF, no ano de 2015, sobre valores entregues a empresas ligadas e registrados nas contas contábeis de mútuo pela empresa. A Autoridade Fiscal considerou que a Recorrente teria concedido créditos a prazo indeterminado e por valor não definido às seguintes companhias, os quais teriam sido contabilizados em contas contábeis representativas de ativos da Recorrente:

Companhia	Conta Contábil
RENASCENCA	1201010106
EURUS	1201010107
RONDINHA ENERGETICA S A	1201010110
CAMPO BELO ENERGETICA S A	1201010111
ANDORINHA ENERGIAS RENOVAVEIS AS	1201010112
SERTAO ENERGIAS RENOVAVEIS AS	1201010114
VENTOS DOS GUARAS I	1201010139

A Recorrente se insurge contra o lançamento pedindo o seu cancelamento e abordando os seguintes aspectos: (i) a Impugnante é acionista das companhias para as quais disponibilizou recursos, sendo que tal disponibilização foi realizada a título de AFAC, inexistindo qualquer operação de crédito (item II.1); (ii) a Autoridade Fiscal incorreu em erro de direito ao eleger como fato gerador do IO/Crédito períodos mensais, sendo que a legislação tributária reconhece que seu fato gerador é diário (item II.2); (iii) subsidiariamente, alguns dos alegados mútuos teriam o valor do principal definido, o que impossibilitaria a realização da autuação com base no artigo 7º, 1, "a", do RIOF, o que resultaria em um segundo vício de direito no lançamento (item II.3); e (iv) também subsidiariamente, a improcedência do procedimento utilizado pela Autoridade Fiscal para cálculo do IO/Crédito, que não se desincumbiu do ônus de provar a contabilização de operações de crédito (item II.4).

Feitas essas breves considerações para melhor compreensão das matérias em debate, passa-se à análise das pretensões da Recorrente em suas preliminares e mérito.

Nulidade do Acórdão Recorrido Por Cerceamento do Direito de Defesa

A Recorrente pleiteia a nulidade do lançamento tendo em vista a ausência de fundamentação e o cerceamento do direito de defesa resultantes da não análise de provas apresentadas pela Recorrente, rechaçando com base em negativa geral.

De plano, rejeito a preliminar suscitada, isso porque cada temática suscitada em sede de impugnação foi abordada suficientemente no acórdão recorrido, com a explicitação dos motivos que levaram a manutenção da autuação.

Entendo que o fato da Recorrente discordar de determinados valores constantes em contas contábeis objeto de lançamento não têm natureza de operações de crédito correspondentes a mútuo e, por isso, não sujeita à incidência do IOF, não enseja a nulidade do lançamento como preliminar, isso porque tal temática, na verdade, confunde-se com o mérito, que será devidamente realizada a sua análise nos itens seguintes.

Ademais, no PAF (processo administrativo fiscal), não se pode falar em nulidade do processo, caso não se identifique as circunstâncias previstas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

O Auditor era competente para lavrar o presente auto e não se vislumbra qualquer cerceamento do direito de defesa alegado pela Recorrente, uma vez que o auto de infração encontra-se revestido de todos os pressupostos necessários de validade previstos no art. 10 do Decreto n.º 70.235/72. A Fiscalização deixa claro no Termo de Verificação Fiscal a motivação do lançamento com os fatos que ensejaram os lançamentos tributários, detalhadamente descritos, bem como foram elaborados demonstrativos que apontaram as bases de cálculo e os valores das respectivas infrações. Foram, também, demonstradas as devidas correspondências entre os fatos constatados e as penalidades aplicáveis (dispositivos legais infringidos).

Dessa forma, deve ser afastada a nulidade arguida.

Da Alegação de Alteração de Critério Jurídico do Lançamento Pelo Julgador da DRJ

Neste tópico argui a Recorrente que a DRJ no julgamento teria dado uma nova fundamentação para sustentar o auto de infração vez que toda a autuação foi fundamentada no entendimento de que a Recorrente não teria praticado AFACs com suas controladas, mas sim operações de mútuo.

A DRJ, por sua vez, ao analisar a sua impugnação entendeu que as operações praticadas teriam a natureza de um “típico contrato de conta corrente”, conseqüentemente, estariam sujeitos ao IOF.

Sem razão a Recorrente.

No acórdão, o Julgador ressalta ao longo do acórdão que não é o contrato de mútuo o alvo da lei, mas sim o negócio jurídico que corresponda a mútuo recursos financeiros, o que pode estar acobertado na operação de conta corrente.

O fato do Julgador entender, pela análise das movimentações da conta, que estar-se-ia diante de operações de crédito correspondentes a mútuo, encobertas por suposta conta corrente, não há nisso qualquer irregularidade, mas o devido exame de mérito pela Autoridade Julgadora, conforme prerrogativa dada pelo art. 145, I do CTN.

A Recorrente foi que tentou justificar a transferência de recursos para as empresas a título de AFAC, tanto durante o procedimento fiscal, como no contencioso administrativo, sem lograr êxito, como se verá adiante.

Conforme se depreende do Relatório Fiscal da autuação, a Fiscalização identificou contas contábeis nas quais estariam contabilizadas operações de crédito correspondentes a mútuo concedido a prazo indeterminado e por valor não definido às companhias ligadas. Essa foi a fundamentação da autuação em consonância com o que dispõe o art. 13 da Lei 9.779/99, *in verbis*:

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.

(negrito nosso)

Desta feita, entendo que não houve mudança de fundamentação do lançamento fiscal, devendo ser rejeitada a preliminar suscitada de nulidade do acórdão de primeira instância por alteração de critério jurídico.

Da Alegação de Existência de AFACs

Nesse tópico, a Recorrente argumenta que teria comprovado nos autos que a transferência de recursos a empresas ligadas teriam se dado a título de AFAC (Adiantamentos Para Futuro Aumento de Capital).

Nesse passo, afirma que teria apresentado documentos suficientes para comprovar sua participação societária nas companhias RENASCENÇA, EURUS, RONDINHA ENERGETICA S A, CAMPO BELO ENERGETICA S A e VENTOS DOS GUARAS I, ANDORINHA e SERTÃO.

Aduz ainda a Recorrente que a DRJ entendeu que a Recorrente teria demonstrado o vínculo societário, afastando assim o fundamento do Auto de Infração. Porém, a DRJ sustenta que a Recorrente não teria provado a natureza de AFAC das operações, alterando novamente o critério jurídico do lançamento.

Não prospera a alegação da Recorrente.

Conforme se observa, a principal alegação da defesa da Recorrente de que os valores transferidos as empresas as quais possuía participação societária teriam natureza de AFAC não se sustenta nos elementos presentes nos autos.

Somente o fato da empresa possuir participação societária nas empresas citadas não é suficiente para caracterizar os valores transferidos como AFAC.

Cumprе ressaltar que as operações ora analisadas foram registradas em contas contábeis de mútuos e em algumas das contas citadas sequer foram encontrados lançamentos contábeis que comprovem que os valores a débito se referem a AFAC. Ainda, é possível observar lançamentos de receitas financeiras de juros recebidos em algumas dessas contas contábeis, pagos por empréstimos concedidos. O mesmo procedimento ocorreu para IOF e IRRF sobre mútuo lançados em algumas dessas contas.

Além disso, para que os recursos aportados em empresas ligadas, a título de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital – AFAC, não configurassem operações de mútuo, o aumento de capital deveria ter sido realizado por ocasião da primeira alteração contratual da sociedade investida que ocorresse imediatamente após o recebimento dos recursos financeiros ou, não ocorrendo tal alteração contratual, no prazo máximo de 120 (cento e vinte) dias contados a partir do encerramento do período-base em que a investida recebeu os recursos financeiros, conforme entendimento da SRF expresso no Parecer Normativo CST nº 17/1984. Assim não ocorrendo, restou caracterizada a operação de crédito correspondente a mútuo, sujeita à incidência do IOF.

Essa questão, envolvendo a incidência de IOF sobre AFAC caracterizado como mútuo, foi bem abordada, em caso semelhante, pelo Conselheiro Andrada Canuto, em voto

vencedor, no acórdão n.º3301-002.282. Por entender que foi dada a melhor solução à lide, adoto os seus fundamentos como as minhas razões de decidir do presente voto:

De fato tanto o Ato Declaratório Normativo CST n.º 09/76 quanto o Parecer Normativo CST n.º 17/84 citados na autuação não referem-se ao IOF e sim ao imposto de renda, porém o que fizeram estes dois atos foi investigar a natureza do adiantamento para futuro aumento de capital e a conclusão, que na minha opinião, é válida até hoje, é que não se pode utilizar do artifício do adiantamento para futuro aumento de capital para descaracterizar a verdadeira natureza da operação realizada.

A fiscalização efetuou a seguinte constatação a respeito dos AFAC (TVF fl. 276):

(...)

“A tabela abaixo apresenta os aportes de recursos efetuados pelo contribuinte nas contas contábeis representativas dos Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital. Pela análise destas contas constatamos ser prática da empresa disponibilizar recursos para as empresas ligadas de forma sistemática, a título de AFAC, e só integralizar ao capital social o referido adiantamento dois, três ou até quatro anos depois.”

(...)

Ressalte-se que este procedimento não é controverso. Está comprovado e não foi objeto de contestação por parte da recorrente. A recorrente fazia aporte de recursos financeiros às empresas ligadas e contabilizava como adiantamento para futuro aumento de capital. Estes recursos ficaram um longo tempo (dois a quatro anos) contabilizados como empresa investida providencie a transferência de ações ou quotas de capital, para a investidora, na primeira oportunidade, obedecendo somente os trâmites burocráticos para esta ação, o que em hipótese alguma seria razoável aguardar anos para que se concretize investimento, sendo que nas operações para aumento de capital o normal é que a. Da forma que a operação foi realizada está demonstrado que houve o aporte de recursos financeiros, para atender necessidades de caixa das empresas ligadas, sem compromisso de data ou prazo para a capitalização. Não havendo este compromisso, a operação realizada reveste-se de mútuo e deveria ter sido contabilizada como tal.

A decisão recorrida entendeu que como houve a capitalização estaria afastada a realização da operação de mútuo. Entendendo desta forma, somente poderia se considerar as operações de mútuo a depender de evento futuro e incerto sob o domínio do sujeito passivo.

Somente a título exemplificativo, se invés de capitalização, os recursos contabilizados como AFAC tivessem sido devolvidos ao investidor em espécie, porém decorridos mais de cinco anos da data do fato gerador. O que seria então? AFAC não seria pois não foi capitalizado.

Seria mútuo, mas a sua caracterização somente veio a acontecer em evento futuro, quando não mais possível a exigência do IOF. Assim o fato gerador do IOF não pode ser dependente de evento futuro.

Assim, não estando demonstrado que os recursos repassados representavam realmente um pagamento antecipado para aquisição de ações ou quotas de capital, o aporte de recursos financeiros efetuados sistematicamente correspondem a uma operação de crédito correspondente a mútuo, nos exatos termos da configuração do fato gerador do IOF, previsto no art. 13 da Lei n.º 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.

Também não concordo com a decisão recorrida quando afirma que não existe norma específica do tributo IOF que imponha prazo limite para a capitalização das AFAC. Não cabe à norma tributária estabelecer regras de cunho societário. Não podemos é admitir que alguém adquira um bem ou direito (ações) sem definição de sua quantidade e nem o prazo de sua entrega. Não se pode conceber uma operação de aquisição ou investimento sem estas características.

Agindo desta forma, o que a recorrente estava fazendo era a efetivação de aporte de recursos financeiros às coligadas e controladas, para atender esta necessidade e, se for o caso, num futuro não definido receber de volta em ações ou em dinheiro. O normal seria, fazer o aporte de recursos e receber de imediato a realização do seu objeto que é o aumento do capital social.

De acordo com o art. 13 da Lei 9779/99 o que se tributa são as operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros. De fato, esta tributação não pode ficar à dependência do contribuinte em fazer ou não um contrato específico de mútuo. Se fizer o aporte de recursos financeiros com contrato de mútuo, seria tributado pelo IOF, ao contrário, se fizer o mesmo aporte, sem determinar a devolução em dinheiro, não seria tributado. Entendo que se fizer o aporte financeiro, dependente de evento futuro e incerto, caracteriza-se como mútuo, independente da forma como ele tenha sido quitado, se em dinheiro, ações, ou outro bem.

O contribuinte cita jurisprudência administrativa que conclui pela falta de amparo legal para o lançamento de IOF sobre adiantamento para futuro aumento de capital. De fato não existe a incidência do IOF sobre os AFAC. Não é este o objeto de discussão. A fiscalização efetuou a exigência do IOF sobre operações de crédito correspondentes a mútuo cuidando de descaracterizar a operação realizada como sendo de adiantamento para futuro aumento de capital.

No caso concreto, observa-se que a Recorrente fez aportes para empresas coligadas na contas anteriormente indicadas, como se AFACs fossem, que não foram confirmados pela falta de baixa ou efetivo aumento de capital até a data da lavratura do auto de infração.

Forte nos fundamentos do voto acima transcrito, conclui-se, em vista do fato constatado no caso concreto, que o maior objetivo dos aportes citados foi disponibilizar recursos financeiros para empresas ligadas e não o aumento efetivo de capital nessas empresas, restando configuradas operações de créditos correspondentes a mútuo, nos termos estabelecidos no art.13 da Lei nº9.779/99.

Nesse mesmo sentido, os seguintes acórdãos do CARF:

ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL - AFAC. DESCARACTERIZAÇÃO. OPERAÇÃO DE CRÉDITO CORRESPONDENTE A MÚTUO. INCIDÊNCIA.

Descaracterizado o Adiantamento para Futuro Aumento Capital - AFAC, em razão da ausência de compromisso formal e da longa e injustificada demora (mais de cinco anos)

para a capitalização, cabe a incidência do IOF sobre operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas prevista no art. 13 da Lei nº 9.779/99.

(Acórdão nº 9303-009.825, CSRF, relatoria do Conselheiro Rodrigo Costa Pôssas)

IOF. RECURSOS CONTABILIZADOS EM ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. EQUIPARAÇÃO A NEGÓCIO DE MÚTUO. POSSIBILIDADE.

Não estando demonstrado que os recursos repassados representavam realmente um pagamento antecipado para aquisição de ações ou quotas de capital (AFAC), o aporte de recursos financeiros efetuados sistematicamente caracterizam-se como uma operação de crédito correspondente a mútuo, nos exatos termos da configuração do fato gerador do IOF, previsto no art. 13 da Lei nº 9.779/99. A ocorrência de uma operação de crédito, para fins de incidência do IOF, independe da formalização de um contrato de mútuo.

(Acórdão nº 3301-002.282, 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, relatoria do Conselheiro Andrada Canuto Natal).

Como se sabe, se o Fisco efetua o lançamento fiscal fundado nos elementos apurados na ação relativos a valores disponibilizados a empresas ligadas registrados em contas de mútuos, cabe ao autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco. Como antes afirmado, a Empresa não logrou êxito em comprovar que tais valores não têm natureza de operações correspondentes a mútuo, devendo, por isso, ser mantido o lançamento fiscal.

Do Erro na Identificação da Base de Cálculo: Saldo das Contas Contábeis não Reflete Apenas Operações de Crédito

Subsidiariamente, a Recorrente argumenta que nas contas objeto de lançamento podem estar contabilizados valores que não dizem respeito a mútuos, pois as contas de mútuos em questão teriam a natureza de “ativo realizável a longo prazo”, sendo permitido incluir nessas contas, ainda, “investimentos, “imobilizado” e “intangível”.

Com efeito, uma vez que não foi possível atestar a correção do procedimento adotado pela Fiscalização quanto a composição dos saldos iniciais das contas contábeis abaixo indicadas, o Colegiado resolveu baixar o processo em diligência à Unidade de Origem, para esclarecer qual a natureza de tais valores, e se procedem as alegações da Recorrente de que estariam incluindo na soma saldos lançamentos representativos de investimentos.

CONTA	PJ	SALDO INICIAL	FL.(e-processo)
1201010106	RENASCENCA	R\$ 754.056,30	866
1201010107	EURUS	R\$ 1.125.347,13	872
1201010111	CAMPO BELO ENERGETICA	R\$ 1.542.610,30	884

Em resposta à diligência fiscal, a Unidade de Origem informou que a empresa comprovou que os saldos iniciais das contas contábeis 1201010106 (Renascença) e 1201010107 (Eurus) eram compostos integralmente por dividendos distribuídos por suas controladas.

Quanto a conta 1201010111 – Campo Belo Energetica S.A, a Fiscalização afirma que a empresa apresentou o Razão Geral referentes aos anos-calendário de 2013 e 2014, comprovando que a origem da conta devedora se realizou por meio de Adiantamento Futuro de Aumento de Capital – AFAC.

Por fim, conclui que, conforme documentos apresentados para Unidade Preparadora, nada muda o entendimento do IOF devido aos fatos geradores descritos no lançamento original.

No caso dos dividendos, entendo que restou suficientemente provado nos autos que os saldos iniciais das contas 1201010106 (Renascença) e 1201010107 (Eurus) eram integralmente compostos por dividendos a serem recebidos das empresas ligadas, não possuindo, por isso, natureza de operação de crédito correspondente a mútuo.

Impõe-se que os saldos iniciais dessas contas sejam excluídos da apuração do IOF.

No que se refere à 1201010111 (Campo Belo Energetica S.A), entendo que apenas lançamentos contábeis constando no histórico que se tratam de AFACs não são suficientes para caracterizar tais valores com essa natureza, valendo aqui as mesmas considerações que foram feitas no item anterior sobre AFAC.

Isso, apenas confirma que as operações de créditos correspondentes a mútuo já vinham sendo disponibilizadas pela Empresa Recorrente a algumas Empresas ligadas antes do ano calendário 2015 e nos autos não há comprovação de que os recursos repassados registrados nessas contas de mútuo representavam de fato um pagamento antecipado para aquisição de ações ou cotas a serem criadas quando do aumento de capital, conforme antes discutido.

Do Erro Material na Identificação Fato Gerador e Base de Cálculo do IOF Lançado

Neste tópico a Recorrente pede o cancelamento da autuação, vez que a Fiscalização apurou incorretamente o IOF lançado, pois elegeu o período mensal e não o período diário, conforme previsto no artigo 7º, I, "a", do RIOF. Além disso, a Recorrente também defende que o fundamento utilizado pela Autoridade Fiscal não poderia ser o artigo 7º, I, "a", do RIOF (principal indefinido), mas sim o artigo 7º, I, "b", do RIOF (principal definido).

Com relação a essas alegações, entendo que a decisão do acórdão recorrido nesses pontos deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos, motivo pelo qual passo a reproduzi-la:

Sem embargo, constata-se que tais questionamentos da Impugnante não se sustentam, senão vejamos.

No que se reporta à base de cálculo do IOF, sobre as operações de crédito, o art. 7º do Decreto nº 6.306, de 2007, assim determina:

Decreto nº 6.306, de 2007

Art. 7º A base de cálculo e respectiva alíquota reduzida do IOF são (Lei nº 8.894, de 1994, art. 1º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 64, inciso I):

I - na operação de empréstimo, sob qualquer modalidade, inclusive abertura de crédito:

a) quando não ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, inclusive por estar contratualmente prevista a reutilização do crédito, até o termo final da operação, a base de cálculo é o somatório dos saldos devedores diários apurado no último dia de cada mês, inclusive na prorrogação ou renovação:

1. mutuário pessoa jurídica: 0,0041%;

2. mutuário pessoa física: 0,0082%;

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

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

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

[...]

§ 12. Os encargos integram a base de cálculo quando o IOF for apurado pelo somatório dos saldos devedores diários.

§ 13. Nas operações de crédito decorrentes de registros ou lançamentos contábeis ou sem classificação específica, mas que, pela sua natureza, importem colocação ou entrega de recursos à disposição de terceiros, seja o mutuário pessoa física ou jurídica, as alíquotas serão aplicadas na forma dos incisos I a VI, conforme o caso.

[...]

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

§16. Nas hipóteses de que tratam a alínea “a” do inciso I, o inciso III, e a alínea “a” do inciso V, o IOF incidirá sobre o somatório mensal dos acréscimos diários dos saldos devedores, à alíquota adicional de que trata o § 15. (Incluído pelo Decreto n.º 6.339, de 2008).

[grifou-se]

A nível infralegal, veja-se também a Instrução Normativa RFB n.º 907, de 2009, atentando-se para a redação do seu § 4º do art. 7º, vigente à época dos fatos geradores:

Instrução Normativa RFB n.º 907, de 2009

Da Incidência do IOF sobre Operações de Mútuo

Art. 7º O IOF incidente sobre operações de crédito concedido por pessoas jurídicas não financeiras, de que trata o art. 13 da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, incide somente sobre operações de mútuo que tenham por objeto recursos em dinheiro, disponibilizados sob qualquer forma.

§ 1º O imposto de que trata o caput tem como:

I - contribuinte, o mutuário, pessoa física ou jurídica;

II - fato gerador, a entrega do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação ou sua colocação à disposição do mutuário; e

III - base de cálculo, o valor entregue ou colocado à disposição do mutuário.

§ 2º Nas operações de crédito realizadas por meio de conta corrente sem definição do valor de principal, a base de cálculo será o somatório dos saldos devedores diários, apurado no último dia de cada mês.

§ 3º Nas operações de crédito realizadas por meio de conta corrente em que fique definido o valor do principal, a base de cálculo será o valor de cada principal entregue ou colocado à disposição do mutuário.

§ 4º O imposto incidirá às seguintes alíquotas:

I - na hipótese prevista no § 2º, 0,0041% (quarenta e um décimos de milésimo por cento), acrescida da alíquota adicional de 0,38% (trinta e oito centésimos por cento) de que trata o § 16 do art. 7º do Decreto n.º 6.306, de 2007;

II - na hipótese prevista no § 3º, 0,0041% (quarenta e um décimos de milésimo por cento) ao dia, acrescida da alíquota adicional de 0,38% (trinta e oito centésimos por cento) de que trata o § 15 do art. 7º do Decreto n.º 6.306, de 2007.

§ 5º É responsável pela cobrança e pelo recolhimento do IOF a pessoa jurídica mutuante.

§ 6º O imposto deve ser recolhido ao Tesouro Nacional até o 3º (terceiro) dia útil subsequente ao decêndio da cobrança, sob os códigos de receita 1150, se o mutuário for pessoa jurídica, e 7893, se o mutuário for pessoa física.

[grifou-se]

Constata-se, pelo que consta dos autos, que não assiste razão ao Impugnante, pois os lançamentos contábeis nas contas envolvidas, anexas ao processo, são feitos em valores heterogêneos e datas aleatórias, **não sendo possível identificar a existência de qualquer valor principal.**

Pelo que se conclui estar diante de operações de crédito sem valor do principal definido, conhecido como “crédito rotativo”, tratada no § 2º do art. 7º da IN RFB nº907, de 2009, supra apresentado, fez-se, corretamente, o tributo incidir sobre duas bases de cálculo distintas, especificadas no inc. I do § 4º do art. 7º da acima apresenta Instrução Normativa:

- a primeira composta pelo somatório dos saldos devedores diários, apurado ao final de cada mês, com a alíquota de 0,0041%; e
- a segunda consistente no adicional de 0,38%, incidente sobre o somatório mensal dos lançamentos a débito na Contas, representativo de novas liberações de recursos para as pessoas mutuárias (§§ 15 e 16 do art. 7º do Decreto nº 6.306, de 2007).

Quanto ao questionamento acerca de que o fato gerador seria diário e a Fiscalização teria adotado o período mensal, entendo como equivocada tal argumentação da Impugnante, acrescenta-se mais informações da legislação aplicável ao IOF, a seguir:

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), define o fato gerador do IOF, quanto às operações de crédito, como sendo a entrega total ou parcial do montante objeto da obrigação ou a sua colocação à disposição do interessado:

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

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

O art 1º da Lei nº 5.143, de 19661, dispõe que o IOF incide nas operações de crédito e seguro, realizadas por instituições financeiras e seguradoras e, conforme consta do art. 2º, I, do Decreto nº 2.219, de 19972, as operações de créditos sujeitas à incidência do IOF em um primeiro momento eram apenas aquelas realizadas por instituições financeiras.

A incidência do IOF nas operações de mútuo de recursos financeiros realizadas entre pessoas jurídicas de qualquer natureza ou entre pessoa jurídica e pessoa física foi instituída pelo art. 13 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, *in verbis*:

Lei nº 9.779, de 1999

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

§ 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.

[grifou-se]

Coube ao Decreto nº 6.306, de 14/12/2007, recolher e ordenar as situações que o legislador – dentro do amplo espectro abrangido pela expressão “*operações de crédito*” – elegeu como pressupostos da incidência ou antecedentes da regra de incidência. Consta, no art.3º, § 3º, da referida norma, o seguinte (destaque do Relator):

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

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

II - **alienação**, à empresa que exercer as atividades de factoring, de direitos creditórios resultantes de vendas a prazo (Lei nº 9.532, de 1997, art. 58);

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

Este Decreto nº 6.306, atual Regulamento do IOF, trata da incidência do imposto nessas operações de crédito no seu art. 2º, inc. I, alínea “c”. De acordo com o inciso III do § 3º do art. 3º desse Regulamento, a expressão “operações de crédito” compreende as operações de “mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física”.

Relativamente ao fato gerador do IOF, a Fiscalização considerou sua ocorrência a partir dos lançamentos contábeis das operações identificadas nas contas das contas contábeis 1201010106, 1201010107, 1201010110, 1201010111, 1201010112, 1201010114 e 1201010139 – ambas lançadas no grupo Ativo não Circulante; créditos de sócios, a justificar os lançamentos efetuados, o que encontra amparo no artigo 3º, § 1º, inciso VII do Decreto 6.306/07:

Art. 3º O fato gerador do IOF é a entrega do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado (Lei nº5.172, de 1966, art. 63, inciso I).

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

(...)

VII - **na data do lançamento contábil**, em relação às operações e às transferências internas que não tenham classificação específica, mas que, pela sua natureza, se enquadrem como operações de crédito.

Grifei

Vale afirmar que, no curso de um típico contrato de conta corrente, o que se vislumbra na situação, poderá haver a incidência do IOF sobre os recursos financeiros disponibilizados, que importem em operação de crédito em favor de uma das contratantes.

Pois, não é o contrato de mútuo o alvo da lei, mas o negócio jurídico que corresponda a mútuo de recursos financeiros, o que pode estar acobertado na operação de conta corrente, o que fica demonstrado nos lançamentos das contas em questão.

O que na realidade a Impugnante questiona parece ser o período de apuração do Imposto, pela alegação que o mesmo seria diário e não mensal, contudo entendendo não haver dúvidas quanto ao previsto no Decreto 6.306/07, parte aqui já citada:

Art. 7º O IOF incidente sobre operações de crédito concedido por pessoas jurídicas não financeiras, de que trata o art. 13 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, incide

somente sobre operações de mútuo que tenham por objeto recursos em dinheiro, disponibilizados sob qualquer forma.

§ 1º O imposto de que trata o caput tem como:

I - contribuinte, o mutuário, pessoa física ou jurídica;

II - fato gerador, a entrega do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação ou sua colocação à disposição do mutuário; e

III - base de cálculo, o valor entregue ou colocado à disposição do mutuário.

§ 2º Nas operações de crédito realizadas por meio de conta corrente sem definição do valor de principal, **a base de cálculo será o somatório dos saldos devedores diários, apurado no último dia de cada mês.**

Grifei

Com base na citada legislação, correto o lançamento feito pela Fiscalização, como sendo a base de cálculo o somatório dos saldos devedores diários, apurado no último dia de cada mês.

Assim, face ao exposto, não assiste razão ao Impugnante em seus questionamentos às bases legais adotadas pela fiscalização.

Por fim, com relação a alegação de que os valores transferidos a título de AFAC estariam perfeitamente definidos nos mútuos registrados nas contas contábeis 1201010112 (Andorinha Energias Renováveis S.A) e 1201010114 (Sertão Energia Renováveis S.A) também não procede porque a Recorrente não logrou êxito em comprovar que o avençado nas atas de Assembléia Geral Extraordinária para aumento de capital tem correspondência com os registrados nessas contas contábeis, tanto com relação a prazos para confirmação do aumento de capital não cumpridos, como os valores movimentados nessas contas foram diversos ao constante nas atas. Vejamos.

Com relação ao mútuo registrado na conta 1201010112 (Andorinha Energias Renováveis S.A), enquanto na ata foi avençado o valor de R\$ 4.532.959,00 para aumento de capital, a movimentação efetiva da conta a débito no ano de 2015 foi de R\$ 17.452.118,45, incluindo aí juros recebidos sobre mútuo, IRRF sobre mútuo e IOF sobre mútuo.

Na conta 1201010114 (Sertão Energia Renováveis S.A), enquanto na ata foi avençado o valor de R\$ R\$ 18.760.332,00 para aumento de capital, a movimentação efetiva da conta a débito no ano de 2015 foi de R\$ 18.048.250,00, incluindo aí juros recebidos sobre mútuo e IRRF sobre mútuo.

Mantém-se, portanto, a exigência em sua totalidade nesse ponto, considerando como base de cálculo o somatório dos saldos devedores diários, apurado no último dia de cada mês, nos termos do art. 7º, § 2º, da IN RFB nº 907, de 2009.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar parte do IOF lançado apurado sobre os saldos iniciais das contas contábeis 1201010106 (Renascença) e 1201010107 (Eurus).

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo

Fl. 20 do Acórdão n.º 3402-009.712 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.725455/2018-36