



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

Processo nº 15940.000265/2009-10
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-007.241 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2019
Matéria IOF
Recorrente INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS LIANE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004, 2005

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente Substituto.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Luis Felipe de Barros Reche (Suplente Convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente Substituto).

Relatório

Por bem descrever a realidade dos fatos, adoto e transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:

Foi emitido em nome da contribuinte acima identificada, em 05 de junho de 2.008, o Mandado de Procedimento Fiscal Fiscalização no 08.1.05.002008003570, e em 13 de agosto de 2.008, foi lavrado o Termo de Início da Ação Fiscal, recebido pela contribuinte em 15 de agosto de 2.008, conforme Aviso de Recebimento, tendo sido solicitado os seguintes documentos:

1-Contratos de operações de mútuo firmados com pessoas jurídicas e/ou físicas e que compõe os saldos abaixo:

01.01.2.004 R\$ 25.916.576,90 31.12.2.004 R\$ 30.194.879,67
31.12.2.005 R\$ 33.086.254,67

2-Cópia do Instrumento de Constituição da Pessoa Jurídica e alterações posteriores, ou Contrato Social consolidado até a presente data;

3-Livros Diário e Razão que contenham a contabilização das operações relativas aos anos calendário de 2.004 a 2.007.

4-Apresentar também no prazo de 20 (vinte) dias a contar da data de ciência do presente termo, os arquivos eletrônicos e documentos a seguir relacionados, na forma do disposto no artigo 265, 266, do Decreto 3.000 de 26/03/99, artigos 11 e 12 da Lei 8218/91, Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal no 86, de 22/10/2001, e Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15, de 23/10/2001. Os arquivos e documentos solicitados referem-se ao período de 01/01/2004 a 31/12/2004.

Em 02 de setembro de 2.008, a interessada protocolou requerimento solicitando mais 20 dias para apresentação dos documentos solicitados, motivado pela complexidade de se efetuar a gravação em CDR dos arquivos eletrônicos do período que foi pedido.

A interessada apresentou os documentos e Livros solicitados no Termo de Início de Ação Fiscal, com exceção dos contratos de mútuos e do Instrumento de Constituição e alterações posteriores ou Contrato Social consolidado.

Em 23 de dezembro de 2.008, foi emitido Termo de Intimação Fiscal, recebido pela contribuinte em 26 de dezembro de 2.008, através do qual foram solicitados os contratos de mútuo e de constituição da empresa, já acima referidos, bem como os documentos compõem o item "outras despesas operacionais", lançadas na DIPJ referente ao ano-calendário de 2005, e que totalizam R\$ 7.333.021,50.

Em atendimento ao Termo de Intimação, a contribuinte apresentou, em 05 de janeiro de 2009, os documentos faltantes, bem como uma relação das contas lançadas na DIPJ, e ainda as folhas do razão com os lançamentos dos valores apropriados como despesas e que totalizaram a importância acima mencionada.

COM RELAÇÃO AO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS-IOF

Conforme documentação apresentada e verificações feitas na contabilidade da interessada, foram celebrados contratos de transferência de numerário entre a mesma e as empresas abaixo enumeradas:

a) Com LIANE AUTOMÓVEIS LTDA CNPJ:

55.555.965/000132, firmado em 29 de dezembro de 2.002;

b) Com LIANE PARTI ADM E EMP LTDA CNPJ3:

51.395.622/000105, firmado em 29 de dezembro de 2.002;

c) Com TRANSPORTADORA LIANE LTDA CNPJ:

47.990.874/000105, firmado em 29 de dezembro de 2.002;

d) Com EMPREEND IMOB AGROPEC E ADM BENS LIANE LTDA 04112348.156.020/ 000182, firmado em 29 de dezembro de 2.002;

Muito embora a empresa tenha efetuado celebrado "COMPROMISSO ENTRE COLIGADAS PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL", a pesquisa efetuada no sistema informatizada da Receita Federal do Brasil, revela que no período a que se refere os empréstimos, a interessada não participava do quadro societário das empresas acima relacionadas com as quais firmou compromisso.

Em face das verificações efetuadas ficou constatado que a contribuinte não reconheceu e não recolheu os valores devidos a título de IOF, referente aos empréstimos concedidos a outras pessoas jurídicas.

*Desta maneira foi lavrado **Auto de Infração** para exigência do crédito tributário decorrente da falta de reconhecimento e recolhimento do **Imposto sobre Operações Financeiras-IOF**, com os acréscimos pertinentes na forma da legislação.*

A contribuinte impugna (resumo):

DO LIMITE CONSTITUCIONAL DO PODER-DEVER DA FISCALIZAÇÃO

Como é sabido, o agente público fiscal deve gozar de competência suficiente para em nome do interesse público, proceder a verificação quanto adequação das empresas as

exações legais-tributárias devidamente instituídas, sempre observando, por óbvio, os limites dos direitos constitucionais a que os contribuintes tem direito.

Contudo, a ânsia fiscalizatória que assola as autoridades tributantes em nosso país, por vezes, afasta-se de seus limites regulamentares, extrapolando, assim, as prerrogativas inerentes a sua função fiscalizatória. Infelizmente, tal conduta acabou, mesmo que sob protesto dos mais renomados juristas brasileiros, sendo legislada e, portanto, legalizada.

Isto importa em dizer, que os legisladores aplicaram mais um duro golpe na tênue fronteira existente entre o respeito e a violação do direito dos contribuintes pelas autoridades fiscais. Trata-se da Lei Complementar no. 104/2001, que inseriu em nosso Código Tributário Nacional (art. 116) a chamada norma antielisiva.

*Evidentemente, a autoridade fiscal através do Auto de Infração ora atacado, valeu-se deste dispositivo para concluir que a operação praticada entre a IMPUGNANTE e outras empresas, não se revestiram efetivamente da natureza atribuída por estes, qual seja, a de **"futuro aumento de capital"**. Neste esteio, interpretou o agente que tal formatação jurídica não tinha outro propósito, sendo o de mascarar uma "operação de empréstimo entre as empresas", da qual nasceria a obrigação tributária de recolhimento do IOF.*

Ao fisco, incumbe desconstituir a presunção de legitimidade de que gozam os atos e negócios jurídicos atacados, provando que não passam de mera aparência ou ocultam uma outra relação jurídica de natureza diversa, escamoteando a ocorrência do fato gerador. Para isto, há que se valer de prova indireta, de indícios, que hão de ser graves, precisos e concordantes entre si, resultantes de uma forte probabilidade e indutores de ligação direta do fato desconhecido com o fato conhecido.

*Como se pode notar do documento denominado "COMPROMISSO ENTRE COLIGADAS PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL", a intenção das partes não foi em momento algum, realizar simples operação de empréstimo, tanto é que no próprio texto verifica-se de pronto **que o objetivo era o de Incorporar o respectivo numerário ao capital social da cessionária**, in verbis.*

"...convencionam a transferência de numerário entre elas, objetivando suprimento de caixa, para efeito de gestão, incorporados ao capital social da cessionária, nos seguintes termos e condições"

Como se não bastasse, denota-se ainda na cláusula terceira deste instrumento, que os sócios da empresa beneficiária decidiram sobre o momento em que a incorporação efetiva ao capital se daria. Como consequência a IMPUGNANTE se tornaria sócia, mediante a emissão de novas ações da empresa.

"...3 Os sócios examinarão e decidirão sobre a conveniência da incorporação imediata..."

Disto conclui-se que em nenhum momento a intenção das partes foi a de exclusivamente realizar empréstimo, cuja presunção maior é a de que numerário deverá ser devolvido para a mutuante, com os acréscimos remuneratórios e em determinado prazo. Prova disto é o fato destas importâncias nunca terem retornado a IMPUGNANTE, a qualquer título que seja, como se pode constatar das demonstrações financeiras de ambas as empresas.

Pode até mesmo a autoridade fiscal questionar a regularidade do título do contrato atribuído pelas partes, já que a IMPUGNANTE não figurava na qualidade de sócio.

Contudo, deve o agente público ater-se não somente a formalidade e ao rigor material, para interpretar as operações tributárias, mas sim, na essência das transações praticadas pelo contribuinte.

Como se verifica das indicações mencionadas, a IMPUGNANTE pretendia na verdade é tornar-se efetivamente sócia das empresas beneficiárias dos numerários, quando assim deliberassem.

Por oportuno, vale dizer que a estratégia da IMPUGNANTE encontrase albergada dentro dos limites de planejamento empresarial que o princípio da livre iniciativa elege. Portanto, deve se reconhecer a legitimidade da escolha deste caminho, mesmo que ele importe em redução da carga tributária.

*Alias, este é o entendimento de ilustres juristas como **Luciano Amaro** e **Ricardo Mariz de Oliveira**, que defendem, respectivamente, que:*

"Na companhia da melhor doutrina, não vejo 'ilicitude na escolha de um caminho fiscalmente menos oneroso, desde que a menor onerosidade seja a (mica razão da escolha desse caminho', sob pena de se ter de admitir 'o absurdo de que o contribuinte seria sempre obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal' "Da Constituição Federal advém, o direito à utilização de estruturas jurídicas válidas, sem violação da lei, que sejam capazes de evitar incidências tributárias, ou minorar os seus ônus".

Por todo o exposto, conclui-se facilmente que o agente público extrapolou suas prerrogativas ao interpretar a operação sob embate como empréstimo (mútuo), até mesmo porque, como se verá a frente, faltam elementos fundamentais na operação praticada pela IMPUGNANTE, para caracterizar o instituto pretendido.

DAS CARACTERÍSTICAS DO MÚTUO

O mútuo é a contrato pela qual uma parte entrega a outra coisa fungível (por exemplo dinheiro), devendo para tanto receber a mesma coisa, isto é, dinheiro.

No caso em tela não se vislumbra quaisquer características inerentes ao haja vista que, a IMPUGNANTE firmou junto às empresas beneficiárias um instrumento contratual de entrega de valores para um futuro ingresso como quotista na sociedade.

*Muito embora se possa alegar, repita-se, que o instrumento firmado pelas partes denominado "COMPROMISSO ENTRE COLIGADAS PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL", esteja incorretamente denominado, e que até o presente momento a IMPUGNANTE não faz parte do quadro societário das empresas beneficiárias, a intenção das partes foi o de **adiantar** valores objetivando o futuro ingresso da Impugnante como quotista dessas empresas.*

Neste sentido, vale trazer novamente a lição de "De Plácido e Silva, em seu Vocabulário Jurídico, o qual define o instituto do adiantamento da seguinte maneira:

"Adiamento: Na linguagem jurídico-comercial, adiantamento tem a significação de pagamento antecipado ou de entrega por conta de uma operação de crédito, ou representa o financiamento promovido pela garantia de títulos ou de outros bens. O devedor que pagou a dívida, por conta ou por inteiro antes que ela vencesse, fez um adiantamento.

Quando um estabelecimento bancário financia uma casa comercial ou uma indústria, mesmo recebendo garantia hipotecária, ou caucionando efeitos comerciais, faz adiantamentos ao comerciante ou ao industrial. O comerciante que, ao fazer sua compra, paga por conta do valor da fatura, faz adiantamento por esta aquisição de mercadorias. Tem, neste sentido, com sinônimo, a palavra avanços. Adiantamento. Também é aplicado no sentido de promoção ou avanço na hierarquia administrativa. Adiantamento de graduação ou adiantamento de classe."

O fato de não ter sido consumada a integralização até o presente momento, em nada descaracteriza a operação de adiantamento realizado entre as empresas, isto porque, trata-se apenas de uma decisão administrativa a qual definirá futuramente o melhor momento e forma de ingresso da impugnante no quadro de sócio das empresas, tendo em vista que o pagamento pela participação societária já ocorreu.

Outrossim, vale ressaltar que a legislação tributária impede incisivamente a alteração da definição, do conteúdo e o alcance dos institutos tributários, tendo em vista o princípio da tipicidade, o qual impede a interpretação extensiva objetivando a criação de obrigação tributária.

Na esteira dos entendimentos, ainda que V.Sª conclua que o IMPUGNANTE não realizou adiantamento, as empresas acima citadas firmaram um instrumento com o firme propósito de aquisição de participação societária, o que não ensejaria o recolhimento do IOF.

DA INCONSTITUCIONALIDADE DO IOF SOBRE MÚTUO

A questão da inconstitucionalidade da incidência do IOF sobre as operações de mútuo, realizada por pessoas físicas e jurídicas, sem a intermediação ou ação de instituições financeiras na relação jurídica já está pacificada pela doutrina dominante.

O artigo 13 da Lei nº 9.779/99 é totalmente inconstitucional e não poderia ser aplicado a contratos de mútuo entre pessoas jurídicas que não sejam instituições financeiras.

Em 23/08/2013, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, nos termos da ementa abaixo:

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

Ano-calendário: 2004, 2005

MÚTUO

O mútuo é o contrato pelo qual um dos contraentes transfere a propriedade de bem fungível ao outro, que se obriga a lhe restituir coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade. No caso, o objeto é dinheiro.

CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE DE NORMAS. COMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO.

É o administrador um mero executor de leis, não lhe cabendo questionar a legalidade ou constitucionalidade de comandos normativos. A análise de teses contra a legalidade ou a constitucionalidade de normas é privativa do Poder Judiciário, conforme competência conferida constitucionalmente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimado da decisão em 30/08/2013, consoante AR acostado, a Recorrente interpôs recurso voluntário em 01/10/2013, consoante carimbo na folha de rosto do recurso acostado, no qual invoca preliminar de nulidade do auto de infração, por apoiar-se em fundamentação legal inexistente (Decreto nº 4.494/2002, revogado pelo Decreto nº 6.306/2007); e no mérito, reproduz totalmente os argumentos iniciais apresentados na impugnação, a saber: 1) as operações entre as pessoas jurídicas não eram mútuos, e sim "compromisso entre coligadas para futuro aumento de capital"; e 2); inconstitucionalidade do art. 13 da Lei nº 9.779/99. Aduzindo que matéria de cunho constitucional deve ser apreciada em sede administrativo-tributária. Por fim, requer o reconhecimento da insubsistência do auto de infração.

Ato seguido, o expediente é encaminhado ao CARF para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Corinto Oliveira Machado, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos demais requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

DO AUTO DE INFRAÇÃO

A recorrente evoca preliminar de nulidade do auto de infração, por apoiar-se em fundamentação legal inexistente (Decreto nº 4.494/2002, revogado pelo Decreto nº 6.306/2007), todavia **olvida-se que em direito tributário vige o princípio do *tempus regit actum***, segundo o qual os atos jurídicos se regem pela lei da época em que ocorreram, cumpre observar que **o auto de infração refere-se ao período de janeiro de 2.004 a dezembro de 2.005**, quando ainda não existia o Decreto nº 6.306/2007, revogador do Decreto nº 4.494/2002.

Demais disso, a impugnação não trouxe qualquer alegação no sentido de haver qualquer cerceamento do direito de defesa em sua impugnação, e nem poderia pois a ora recorrente entender plenamente a imputação lançada contra ela e elaborou defesa efetiva cheia de detalhes.

Dito isso, estou por **rejeitar a preliminar arguida**.

DAS OPERAÇÕES ENTRE AS PESSOAS JURÍDICAS

No que tange ao mérito da lide, a decisão recorrida assim tratou das alegações trazidas pela recorrente para tentar afastar a imputação da auditoria-fiscal:

DO LIMITE CONSTITUCIONAL DO PODERDEVER DA FISCALIZAÇÃO

Neste item a impugnante parece fazer uma crítica às leis no ordenamento jurídico, que por assim dizer aumentariam indevidamente o poder-dever da fiscalização.

Particularmente a Lei Complementar no 104/2001, que inseriu em nosso Código Tributário Nacional (art. 116) a chamada norma antielisiva.

A impugnante inclusive discorda da aplicação do art. 116 no caso dos autos, pois, entende que o agente interpretou que tal formatação jurídica não tinha outro propósito, sendo o de

mascarar uma "operação de empréstimo entre as empresas", da qual nasceria à obrigação tributária de recolhimento do IOF.

Ao fisco, como concorda a própria impugnante, incumbe desconstituir a presunção de legitimidade de que gozam os atos e negócios jurídicos atacados, provando que não passam de mera aparência ou ocultam uma outra relação jurídica de natureza diversa, escamoteando a ocorrência do fato gerador. No caso dos autos, está muito claro que o que houve foi um empréstimo, o que houve foi um mútuo, pois, embora a impugnante afirme que o dinheiro teria um fim, ou seja, aumento de capital, e por consequência a impugnante se tornaria sócia das mutuárias, na prática nada disso ocorreu, ou melhor, nunca ocorreria, pois, o objetivo sempre foi o de mútuo.

Adicionalmente, muito embora a empresa tenha celebrado "COMPROMISSO ENTRE COLIGADAS PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL", a pesquisa efetuada pela fiscalização nos sistemas da Receita Federal do Brasil revelou que no período a que se refere os empréstimos, a interessada não participava do quadro societário das empresas mutuárias com as quais firmou compromisso. Ou seja, não era nem coligada. (...)

DAS CARACTERÍSTICAS DO MÚTUO

Neste item parece que a impugnante já dá a resposta, pois, ela mesma admite que embora tenha entregue o dinheiro para um fim, até agora não houve a execução do fim (integralização do capital), mas no futuro poderá haver.

Ou seja, confirma que o que temos é um mútuo. (...)

Em sede recursal, **nada foi dito sobre as razões de fato e de direito declinadas pela DRJ para a manutenção do lançamento**. Apenas foram lançadas novamente as mesmas alegações apresentadas em primeiro grau.

Nessa moldura, **impende prestigiar mais uma vez os fundamentos de direito do *decisum* recorrido**, até porque relativamente à matéria de fundo - mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas coligadas que não são instituições financeiras - este Colegiado já teve oportunidade de se manifestar mais de uma vez, vindo a calhar trazer à colação o seguinte exemplo:

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

Data do fato gerador: 31/01/2004, 28/02/2004, 31/03/2004, 30/04/2004, 31/05/2004, 30/06/2004, 31/07/2004, 31/08/2004, 30/09/2004, 31/10/2004, 30/11/2004, 31/12/2004

OPERAÇÕES DE MÚTUO ENTRE EMPRESAS NÃO FINANCEIRAS COLIGADAS.

Processo nº 15940.000265/2009-10
Acórdão n.º **3302-007.241**

S3-C3T2
Fl. 376

A lei não restringe o campo de incidência do IOF às operações de crédito consequentes de contratos celebrados com pessoas jurídicas financeiras. (...)

(Acórdão 3302-005.715; 27/07/2017; Relator Jorge Lima Abud)

Por fim, **a alegação de que matéria de cunho constitucional deve ser apreciada em sede administrativo-tributária merece ser afastada**, pois vai de encontro à Súmula CARF nº 2 - “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária”.

Assim é que *data maxima venia* da posição da recorrente, merece ser ratificada a decisão recorrida, que verificou **haver razões suficientes para a manutenção do lançamento em desfavor da recorrente**.

Posto isso, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado