



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16641.720001/2019-87
Recurso Embargos
Acórdão nº 3201-010.485 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de abril de 2023
Embargante ECOVIX CONTRUCOES OCEANICAS S/A- EM RECUPERACAO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 14/01/2019

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO

Os Embargos de Declaração devem ser acolhidos quando houver pontos a serem esclarecidos ainda que não seja o caso de alteração do resultado final do julgamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para sanear as contradições apontadas

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Marcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovich Belisario, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado(a)), Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

Abaixo reproduzo o despacho de admissibilidade dos embargos de declaração, visto que relata os fatos:

1. Preâmbulo

Trata-se de exame de admissibilidade de Embargos de Declaração formalizados pelo contribuinte ao amparo do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9

de junho de 2015. Os Embargos foram opostos em desfavor do Acórdão no **3201-009.389**, de 22/11/2021. Transcrevem-se a ementa e o dispositivo de decisão integralmente:

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

Data do fato gerador: 14/01/2019

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 segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras.

BASE DE CÁLCULO. VALOR PRINCIPAL NÃO DEFINIDO.

Quando não ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, a base de cálculo do IOF é o somatório dos saldos devedores diários apurado no último dia de cada mês.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. O conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade votou pelas conclusões.

2. Análise dos requisitos formais

O prazo para interposição de Embargos de Declaração é de 5 (cinco) dias da ciência do acórdão recorrido, conforme o § 1º do art. 65 do Anexo II do RICARF.

O Acórdão de Recurso Voluntário foi cientificado à contribuinte em 07/01/2022, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem à fl. 290, e os Embargos foram apresentados em 10/01/2022, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada à fl. 293. Portanto, são tempestivos.

Não se encontram outros óbices formais.

3. Exame dos vícios suscitados. Contornos teóricos

Sobre os Embargos de Declaração, veja-se o que diz o art. 65 do Regimento Interno do CAREF:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

A eventual existência dos vícios de obscuridade, contradição ou omissão, pressupostos dos aclaratórios, deve ser cabalmente demonstrada pela parte, a fim de oportunizar ao próprio órgão julgador suprir eventual deficiência no julgamento da causa.

Cabe ressaltar que não é função dos embargos rediscutir uma mesma matéria já discutida ou alterar o que foi decidido, salvo se há decorrência imediata em vista de omissão de matéria determinante ou contradição entre os fundamentos do acórdão e seu resultado.

Confira-se nesse sentido:

STJ – Embargos. Decl. no Recursos em MS Edcl no RMS 6510/MG 1995/0065405-9 (e muitas outras decisões iguais)

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.FINALIDADES INFRINGENTES. OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NÃO SE PRESTAM PARA MODIFICAR O JULGADO, SALVO SE ISSO DECORRE IMEDIATAMENTE DO SUPRIMENTO DE ALGUMA OMISSÃO OU DA ELIMINAÇÃO DE CONTRADIÇÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

A omissão de matéria determinante pode ser ainda configurada quando se demonstre premissa fática equivocada. Nesse sentido:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AGRAVO INTERNO. ERRO MATERIAL. ARTIGO 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. I - O fundamento do acórdão erigido sobre uma premissa fática equivocada constitui erro material a ensejar o acolhimento dos embargos de declaração para a correção do julgado, atribuindo-lhe efeitos modificativos. [...] Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para negar provimento ao agravo interno. (EDcl no AgRg nos EDcl no REsp 659.484/RS, Rel. Ministro CASTRO FILHO, TERCEIRA TURMA, julgado em 28/06/2007, DJe 05/08/2008)”

Por outro lado, não há omissão quando o colegiado chegou à sua conclusão com motivos suficientes. Veja-se:

"O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585)".

Passa-se ao exame das suscitações de vícios na decisão embargada.

3.1 Obscuridade e contradição quanto à caracterização e tributabilidade dos contratos de contas-correntes

O arrazoado dos Embargos procura apontar, especialmente, contradição entre os fundamentos do voto condutor do acórdão – que segundo a embargante excluiriam a tributação de contas-correntes - e suas conclusões, isto é, a tributação dos contratos de contas-correntes. Copio excertos (fls. 297 e ss.):

7. Consoante destacado acima, a leitura do voto condutor do v. acórdão embargado deixa transparecer o entendimento do Relator de que o contrato de conta-corrente não consubstancia hipótese material de incidência do IOF (“*Cabe ressaltar que não se trata de uma mera equiparação entre conta corrente e mútuo, no sentido de concluir e autorizar a exigência do IOF*”), não sendo possível singela equiparação do contrato de mútuo com o contrato de conta-corrente para fins de exigência do IOF.

(...)

9. Ressalta, nesse sentido, a relevância da constatação quanto à (i) disponibilização de quantia determinada e (i) à fixação de prazo determinado de devolução para a caracterização do mútuo, transcrevendo trecho do referido artigo opinativo:

(...)

10. E, do referido artigo, colhe-se, com clareza, que a caracterização do contrato de conta-corrente repousa justamente no fato de que, nessa modalidade de contrato, prevalece a inexistência de prévia definição de credores e devedores, bem como de prazo de devolução de valores, na contramão daquilo que o próprio relator trouxe como característica marcante do mútuo (Há no contrato de mútuo uma predisposição das posições de credor e devedor e do valor a restituir):

(...)

11. Pois a aplicação da teoria abraçada pelo relator parece levar à necessária conclusão de que o IOF não é incidente sobre os fatos registrados pelo I. Auditor Fiscal, que explicitamente reconhece que não houve definição prévia de valores, prazos e formas de pagamento e, ainda, que os valores eram contabilizados em formado de conta-corrente:

(...)

12. Ora, se é reconhecida a inexistência de prévia determinação de credores, de créditos determinados e de prazos de pagamento, resta, nos termos da fundamentação adotada pelo v. acórdão embargado, reconhecer a natureza de conta-corrente do contrato para então se rechaçar a tributação pretendida pela fiscalização que, como admite o próprio relator, está a laborar por analogia (“que estar-se por fazer de forma análoga pelo ente tributante”), cujo emprego não é admitido para fins de exigência tributária (artigo 108, §1º do Código Tributário Nacional1).

Com efeito, em tese, os fundamentos do recorrido parecem ser obscuros, conforme se extrai dos seguintes trechos (fl. 280):

“De fato não se confunde o mútuo de recursos financeiros celebrados entre pessoas jurídicas e as operações típicas de um contrato de conta corrente”

(...)

É comum por meio dos contratos de conta corrente, empresas de um mesmo grupo exercer a gestão dos recursos. Por essência, no contrato de conta corrente entre empresas do mesmo grupo não haveria um empréstimo, mas uma relação em que as empresas poderiam estar simultaneamente na posição de credor e devedor. Assim, haveria característica de contrato bilateral, com direitos e obrigações recíprocas, especialmente com a finalidade de maximizar recursos de operações comerciais e industriais.

(...)

Dentro o escopo do trabalho de verificação nos termos do contrato pressupõe detida análise dos elementos característicos das duas figuras: se o contrato é típico ou atípico; se o contrato é convencional ou real; seus objetos; a natureza das tradições; se o contrato é bilateral ou unilateral; se o contrato é oneroso ou gratuito; seu aspecto subjetivo (credores ou devedores); a cobrança de juros e o prazo (determinado ou indeterminado). Para ressaltar a importância de se ter conhecimento destes elementos, afastando qualquer ato teleológico sobre a matéria posta, observo a título de exemplo, a questão do “prazo” (determinado ou indeterminado).

Mas não restaram claros os motivos pelos quais as operações em foco foram consideradas tributáveis. Anota-se, ainda que não apontado pela embargante, que o acórdão utiliza a legislação que tributa as operações sem valor definido e sem prazo

definido – o chamado crédito rotativo - e utiliza jurisprudência que julgou tributáveis as operações de contas correntes, apesar dos fundamentos acima apontados.

Portanto, em tese, a embargante tem razão em apontar obscuridades no julgado, porque não restam claras as seguintes questões:

- se as operações em foco foram ou não foram consideradas como de contas correntes ou se a natureza de contas-correntes foi afastada;
- se as operações em foco, nos quais foram apontados, pelo Fisco, saldos credores no mutuante e saldos devedores no mutuário, são operações de contas correntes ou se são operações de mútuo;
- se a jurisprudência utilizada, Acórdão 9303-009.885, converge ou diverge dos fundamentos do voto condutor do acórdão embargado.

Estas questões e outras relacionadas à precisa determinação da hipótese de ocorrência do fato gerador precisam estar completamente claras, para não prejudicar o contribuinte em seu direito de ampla defesa.

Desse modo, a suscitação de vício merece apreciação por parte do colegiado, para esclarecer ou integrar a decisão.

3.2 Omissões

As suscitações de omissão são divididas em três partes.

3.2.1 Omissão quanto ao artigo 142 do CTN

A embargante sustenta que o ônus da prova seria do Fisco, enquanto o acórdão recorrido apontou o ônus da prova do contribuinte em caracterizar as operações como de contas correntes. Entende que tal inversão do ônus da prova seria uma omissão do acórdão em relação ao artigo 142 do CTN. Copia-se:

15. Consoante acima já apontado, o voto condutor do v. acórdão embargado afirma ser imprescindível a verificação de determinados elementos do contrato para que seja possível sua caracterização como contrato de conta-corrente ou mútuo, somente a partir do que se poderá compreender a incidência ou não do IOF:

(...)

16. Omite-se, porém, quanto à aplicação do artigo 142 do Código Tributário Nacional que imputa à Autoridade Fiscal o DEVER de fazer a verificação da materialidade do tributo. Isso, ao negar o cancelamento da autuação sob o singelo fundamento de que “a recorrente (autuada), não apresentou o Contrato de Conta Corrente entre as empresas ligadas no mesmo grupo econômico, impossibilitado aferir as reais intenções estabelecida entre as partes ao firmar esse contrato, na busca de descaracterizar qualquer remissão as operações que correspondam as operações de mútuo, o que estar-se por fazer de forma análoga pelo ente tributante, de forma a exigir o IOF.”

17. Ora, a inexistência de contrato escrito não autoriza a presunção tirada pelo I. Auditor Fiscal nem dispensa o rigoroso cumprimento do artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente diante das declarações feitas pela Embargante, ao longo de toda a fiscalização, de que as movimentações registradas em suas contas contábeis eram oriundas de acordos de contas-correntes entre as empresas do Grupo, o que é perfeitamente revelado pela alternância do saldo nas contas contábeis fiscalizadas, ora positivo, ora negativo, a denotar a existência de trato sucessivo de créditos e débitos recíprocos entre as

empresas do Grupo, sem prévia definição de uma entidade responsável pela disponibilização de crédito e sem prévia definição de valores e prazos de devolução.

Todavia, conforme se vê, trata-se de contraposição da embargante aos fundamentos do embargado, o que caracteriza divergência, e não omissão do acórdão. Os Embargos não se prestam a solucionar divergência de entendimento entre as partes, mas somente contradição dos fundamentos da decisão e o respectivo dispositivo, ou dos fundamentos entre si.

3.2.2 Omissão quanto ao artigo 112, II, do CTN

A embargante entende que, havendo dúvidas sobre a natureza dos contratos em foco, haveria de incidir o artigo 112, II do CTN:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

(...)

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

Tal suscitação depende do esclarecimento tratado no tópico 3.1, de modo que a ele se remete.

3.2.3 Omissão quanto aos artigos 112 e 113 do CPC

Reproduz-se o argumento (fl. 304):

19. Por fim, omite-se quanto à aplicação dos artigos 112 e 113 do Código Civil, em sua novel redação trazida pela Lei nº 13.874/2019 (Lei que Declara os Direitos de Liberdade Econômica), especialmente seus incisos II, III e V, a saber:

Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem.

Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.

§ 1º A interpretação do negócio jurídico deve lhe atribuir o sentido que:

I - for confirmado pelo comportamento das partes posterior à celebração do negócio; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

II - corresponder aos usos, costumes e práticas do mercado relativas ao tipo de negócio; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

III - corresponder à boa-fé; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

Entretanto, trata-se de argumento ausente do recurso voluntário. Ora, o acórdão somente pode ser acusado de omissão quanto às matérias de defesa explicitamente colocadas em recurso.

Portanto, manifestamente improcedentes as alegações de vício neste ponto.

4. Conclusão

Destaque-se que o presente despacho não determina se efetivamente ocorreram os vícios. Nesse sentido, o exame de admissibilidade não se confunde com a apreciação do

mérito dos Embargos, que é tarefa a ser empreendida subsequentemente pelo Colegiado. Apenas não se rejeitam os Embargos de plano, posto que não restaram como manifestamente improcedentes (art. 65, § 3º do RICARF).

Diante do exposto, com base nas razões acima e com fundamento no art. 65 do Anexo II do RICARF, DOU SEGUIMENTO PARCIAL aos Embargos de Declaração opostos pelo sujeito passivo, para que o colegiado aprecie a matéria relativa a: “Obscuridade e contradição quanto à caracterização e tributabilidade dos contratos de contas-correntes”.

Encaminhe-se ao Relator Márcio Robson Costa para inclusão em pauta de julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

Os Embargos de Declaração do contribuinte, atendem aos requisitos de admissibilidade previstos no art. 65, do Anexo II, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, sendo admitidos para apreciação do mérito apenas as alegações de contradição no julgamento acerca da caracterização e tributabilidade dos contratos de contas-correntes.

Sendo esses os limites do que devemos julgar, passo a análise do mérito com destaque ao que foi listado pelo Ilmo. Presidente ao admitir os embargos, sendo os seguintes pontos a esclarecer:

- se as operações em foco foram ou não foram consideradas como de contas correntes ou se a natureza de contas-correntes foi afastada;
- se as operações em foco, nos quais foram apontados, pelo Fisco, saldos credores no mutuante e saldos devedores no mutuário, são operações de contas correntes ou se são operações de mútuo;
- se a jurisprudência utilizada, Acórdão 9303-009.885, converge ou diverge dos fundamentos do voto condutor do acórdão embargado.

Considerando o primeiro e o segundo questionamento me remeto ao trecho do voto que destaco que:

Dessa forma, diante todo o exposto e de que a autuada (interessada), não trouxe aos autos elementos que pudesse descaracterizar o enquadramento como empréstimos, ou mesmo a inexistência de um caixa único¹ entre as empresas ligadas ao seu grupo empresarial, em relação a tais operações demonstradas no

¹ O contrato de conta corrente (sweep account) é usualmente utilizado para a prática de "caixa único" (Cash pooling) dentro de um grupo de empresas coligadas. Esse conceito se refere a um acordo de liquidez dentro de um grupo econômico, através de um centro de controle financeiro, que tem por função remover o excesso de liquidez de certas empresas do grupo ou compensar quedas de liquidez através de transferências caracterizando-se pelo elemento de gestão centralizada do caixa. Para isso, a “conta única” (Master Account), que controla tanto os repasses quanto os recebimentos das empresas coligadas, é gerida pela empresa controladora (parente company) normalmente uma holding.

Relatório fiscal, resta evidente que estas operação sujeitam-se ao IOF, nos termos dos diplomas legais citados, bem como no que rege o princípio da Entidade, conforme se extrair da leitura do artigo 4º da Resolução CFC nº 1.111/2007, in verbis:

As alegadas operações de conta corrente foram desconsideradas justamente por não haver prova nos autos da **existência de caixa único** com um centro de controle financeiro de gestão centralizada. Desta feita, restou caracterizado pelos elementos descritos nos autos movimentação financeira de operações de crédito prevista no Decreto n.º 6.306 de 2007, art. 2º, alínea “c”, sendo correta a autuação baseada na existência de contrato de mútuo.

Nesse passo, entendo que no parágrafo que extraí do voto e acima citei houve erro material na decisão quanto a palavra “**Inexistência de caixa único**”, onde na verdade deveria constar a palavra “**existência de caixa único**”. Ou seja, não há prova nos autos de que os valores transitavam em uma conta única, caracterizando assim a conta corrente de empresas do mesmo grupo e por essa razão a natureza de contas correntes foi afastada.

Oportuno, nessa toada remeter a mais um trecho do voto condutor no qual destaco:

No olhar de julgador, compreendendo a tenacidade entre os contratos de conta corrente e do contrato de mútuo, seria imprescindível para compreensão da incidência ou não do tributo em questão averiguar se nos contratos de conta corrente, ocorrem concomitantemente, operações de concessão de crédito correspondentes a mútuo.

Ocorre que no arrazoado dos embargos, a embargante buscar induzir eventuais contradições e obscuridades, que com toda vênica a admissibilidade deste instituto, acabam por contextualizar o que lhe convém, pois assim extraí do voto condutor trechos em que este relator apenas busca discorrer sobre o que entende ser razoável dar lastro para a real caracterização de uma operação amparada por um contrato de conta corrente.

Remetendo ao próprio trecho utilizado pela ora embargante retirado do voto condutor, no qual entende que afasta a hipótese material de incidência do IOF “*Cabe ressaltar que não se trata de uma mera equiparação entre conta corrente e mútuo, no sentido de concluir e autorizar a exigência do IOF*”, caberia ter destacado todo o parágrafo, como assim o faço e replico abaixo:

Cabe ressaltar que não se trata de uma mera equiparação entre conta corrente e mútuo, no sentido de concluir e autorizar a exigência do IOF, fazendo uma distinção jurídica dos contratos. Compulsando os autos constata-se que a recorrente (autuada), não apresentou o Contrato de Conta Corrente entre as empresas ligadas no mesmo grupo econômico, impossibilitado aferir as reais intenções estabelecida entre as partes ao firmar esse contrato, na busca de descaracterizar qualquer remissão as operações que correspondam as operações de mútuo, o que estar-se por fazer de forma análoga pelo ente tributante, de forma a exigir o IOF. Portanto não se pode olvidar que a autuação estaria alicerçada em critérios econômicos para instituir indevida exigência tributária não prevista em lei.

Quanto ao terceiro questionamento se a jurisprudência utilizada, Acórdão 9303-009.885, converge ou diverge dos fundamentos do voto condutor do acórdão embargado, observo que o voto do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas foi utilizado apenas de forma ilustrativa, buscando demonstrar como este Conselho Administrativo, em sua Câmara Superior,

julgou a matéria em sessão realizada no final do ano de 2019, longe de ter um consenso mesmo nas instâncias judiciais, que inclusive pende de decisão através do Leading Case: RE 590.186.

Em momento algum foi dito por este relator que tomaria os acórdãos citados como razão de decidir, pois conhecedor do Regimento Interno no qual lhe cabe obediência, estaria por se contradizer face ao que foi contextualizado.

Em suma, em que pese o meu entendimento acerca de um contrato de conta corrente, sendo este típico com características próprias, previsto nos arts. 253 e 432 do Código Comercial de 1850 e no art. 4º da Lei 7.357/1985 (Lei do Cheque), que também expressamente dispõe a respeito da "conta corrente contratual", é imperioso que autuada comprove não só através de um "contrato", onde seja possível verificar a origem das operações, assim como os valores a circular em conta corrente, ou seja, elementos que subsidiem e afastem qualquer ato teleológico sobre a controvérsia posta, o que não consta nos autos.

Nesse sentido, não restou comprovado nos autos, o que poderia ter sido feito por meio de *compliance*, a existência de um conta corrente caracterizado por sua essência, para lograr êxito pela não incidência do imposto, pelo contrário, há sim um contraditório no qual este relator evidencia no desfecho do seu voto, no qual transcrevo o enxerto:

Ora, torna-se contraditório, no mínimo, a afirmação recursal acerca de ausência de contrato de mútuo e subsidiariamente requerer que a alíquota do IOF incida sobre o valor principal. Como pode incidir sobre o principal de um contrato que alega não existir? Por essas razões que o enquadramento feito pela autoridade fiscalizadora esta correto em considerar o artigo 7º, I, a, do Decreto nº 6.306/2007 (somatório dos saldos devedores diários).

Sendo assim, entendo por correto o lançamento da fiscalização dentro do contexto fático desse contencioso administrativo, inclusive no que se refere aferição da base de cálculo do tributo.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Conclusão

Diante do exposto, acolho os embargos de declaração SEM EFEITOS INFRINGENTES para sanar as contradições apontadas.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa