



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

**Processo nº** 16682.721207/2011-91  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-002.282 – 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de março de 2014  
**Matéria** IOF  
**Recorrentes** GLOBO COMUNICACAO E PARTICIPACOES S/A  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007, 2008

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.

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

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

IOF. MÚTUOS PACTUADOS VERBALMENTE ENTRE EMPRESAS LIGADAS.

A utilização de uma rubrica contábil para registrar transferências de recursos entre empresas ligadas, sem contrato formal de mútuo, caracteriza a existência de uma conta-corrente, devendo-se apurar o IOF devido segundo as regras próprias das operações de crédito rotativo.

Nos termos do § 10 e 11 do art. 7º do RIOF, há a incidência do IOF nos negócios assemelhados de operação de crédito em que haja substituição do devedor, sendo que sua base de cálculo é o valor renegociado da dívida.

#### IOF. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para lançamento do IOF é de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

#### JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

As multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos, estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Recurso de Ofício Provido

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso de ofício. Vencidos os Conselheiros Antônio Lisboa Cardoso (relator), Fábia Regina Freitas e Adriana Oliveira e Ribeiro. Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Antônio Lisboa Cardoso (relator) e Fábia Regina Freitas. Designado redator o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Sustentou pela Fazenda Nacional a Procuradora Indiara Arruda Almeida Serra e pela Recorrente o Advogado Luiz Felipe Gonçalves, OAB/RJ 36785. Ausente justificadamente a Conselheira Maria Teresa Martinez Lopez, que foi substituída pela Conselheira Adriana Oliveira e Ribeiro.

Rodrigo da Costa Pôssas Presidente

Antônio Lisboa Cardoso Relator

ANDRADA MÁRCIO CANUTO NATAL - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso (relator), Andrada Marcio Canuto Natal, Fabia Regina Freitas, Adriana Oliveira e Ribeiro e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente).

## Relatório

Cuida-se de recursos de ofício e voluntário em face da decisão da DRJ/RJ que exonerou parcialmente o crédito tributário referente ao IOF apurado nos anos-calendários de 2007 e 2008, envolvendo as operações sobre “*Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital - AFC*” cujas operações foram equiparadas a negócio de mútuo, conforme sintetiza a ementa a seguir reproduzida:

*Acórdão 12049.093*

*15ª Turma da DRJ/RJ*

*Sessão de 27 de agosto de 2012*

*Processo 16682.721207/201191*

*Interessado GLOBO COMUNICAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A*

*CNPJ/CPF 27.865.757/000102*

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

*Ano-calendário: 2007, 2008*

*IOF. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. CAPITALIZAÇÃO DOS RECURSOS APÓS O PRAZO ESTABELECIDO NO PARECER NORMATIVO CST N° 17/1984. EQUIPARAÇÃO A NEGÓCIO DE MÚTUO. IMPOSSIBILIDADE.*

*A legislação do IOF não prevê nenhuma hipótese em que os adiantamentos para futuro aumento de capital sejam equiparados a negócios de mútuo, por decurso de prazo para capitalização dos recursos. A fixação de um limite de 120 dias para a aprovação do aumento de capital, com base no Parecer Normativo CST nº 7/1984, é descabida, posto que o referido ato não guarda pertinência com o tributo em causa.*

*IOF. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. CAPITALIZAÇÃO FRUSTRADA. EQUIPARAÇÃO A NEGÓCIO DE MÚTUO.*

*Frustrada a capitalização dos recursos originados de adiantamento para futuro aumento de capital, fica caracterizada a existência de um mútuo de recursos financeiros, sujeito à incidência do IOF.*

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

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

*IOF. MÚTUOS PACTUADOS VERBALMENTE ENTRE EMPRESAS LIGADAS.*

*A utilização de uma rubrica contábil para registrar transferências de recursos entre empresas ligadas, sem contrato formal de mútuo, caracteriza a existência de uma conta-corrente, devendo-se apurar o IOF devido segundo as regras próprias das operações de crédito rotativo.*

*IOF. ASSUNÇÃO DE DÍVIDA DE MÚTUO.*

*A assunção de uma dívida de mútuo, quando consentida expressamente pelo credor, equivale a uma renegociação do crédito, com substituição do devedor original, operação esta sujeita à incidência do IOF.*

*Impugnação Procedente em Parte.*

*Crédito Tributário Mantido em Parte.*

A decisão recorrida tratou das questões discutidas no presente processo da seguinte forma:

**1 IOF. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. CAPITALIZAÇÃO DOS RECURSOS APÓS O PRAZO ESTABELECIDO NO PARECER NORMATIVO CST Nº 17/1984. EQUIPARAÇÃO A NEGÓCIO DE MÚTUO. IMPOSSIBILIDADE**

“Conforme relatado anteriormente, a Fiscalização entendeu que os Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital AFAC realizados em favor das empresas DISTEL HOLDING S/A, DTH COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES S/A, EDITORA GLOBO S/A, GET EMPREENDIMENTOS TEMÁTICOS LTDA, GLB PARTICIPAÇÕES LTDA, GLOBO CABO PARTICIPAÇÕES S/A, INTERPRO INTERNATIONAL PROMOTIONS LTDA e SIGEM SISTEMA GLOBO DE EDIÇÕES MUSICAIS estariam sujeitos à incidência de IOF.

A Interessada contesta a exigência, alegando que, na condição de pessoa jurídica não-financeira, só estaria obrigada a recolher IOF sobre operações de mútuo (art. 13 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999), hipótese que não se aplicaria aos AFAC's aqui examinados.

O Auditor Fiscal autuante, por sua vez, defendeu a incidência de IOF sobre

só ocorreram depois do prazo máximo de 120 dias estabelecido pelo Parecer Normativo CST nº 17, de 20/08/1984, sendo que, numa das empresas, o aumento de capital sequer se concretizou.

## **2 IOF. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. CAPITALIZAÇÃO FRUSTRADA. EQUIPARAÇÃO A NEGÓCIO DE MÚTUO**

Segundo consta da decisão recorrida, “Resta examinar o caso do AFAC efetuado na empresa DTH COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES S/A.

Com base nos documentos acostados aos autos, verifica-se que a referida sociedade sofreu cisão total em 15/07/2008, sendo que uma parte do seu patrimônio foi vertida para a empresa DISTEL HOLDING S.A. e a outra parte, para a própria Interessada (docs. fls. 721/754).

Especificamente em relação à conta de passivo “Adiantamento para Futuro Aumento de Capital – Globo Comunicação e Participações S/A”, o balanço-base da cisão indica que a DISTEL HOLDING S.A. ficou com uma parcela da referida rubrica, no valor de R\$1.241.500,99 (fl. 739), enquanto que a Interessada ficou com a parcela restante, no valor de R\$861.255,32 (fl. 737).

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

“Com relação aos adiantamentos realizados em favor das empresas GLB PARTICIPAÇÕES LTDA, TT2 TELECOMUNICAÇÕES LTDA e TEMPARQUE S/A, a Interessada limita-se a questionar a forma de apuração do imposto. Alega, no caso em apreço, que as importâncias adiantadas às referidas empresas não poderiam ser tributadas como operações de crédito rotativo, uma vez que tinham valor certo e definido.

## **4 Da Dívida Assumida pela POWER COMPANY**

“Com relação a este item, a Fiscalização entendeu que o contrato de assunção de dívida pactuado entre as empresas POWER COMPANY S.A. (“assuntora”) e WORLDWIDE FINANCIAL TRADING LTD (“devedora”), com anuência da Interessada (“credora”), estaria sujeito à incidência do IOF.

A impugnante questiona a cobrança de imposto sobre a referida operação, alegando que a assunção de dívida não envolveu transferência de recursos financeiros, requisito indispensável para a caracterização do mútuo.

## **5 IOF. MÚTUOS PACTUADOS VERBALMENTE ENTRE EMPRESAS LIGADAS**

“Com relação aos contratos verbais de mútuo, realizados com as empresas GB EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, UGB PARTICIPAÇÕES S/A, GLOBOPAR OVERSEAS LTD e TELECINE PROGRAMAÇÃO DE FILMES LTDA, a Interessada questiona, basicamente, o critério de apuração do imposto. Afirma que os

emprestimos não poderiam ser tributados como operações de crédito rotativo, posto que os recursos possuíam valores certos e definidos.

Também aqui, a impugnante não trouxe nenhuma prova de que os valores disponibilizados através das contas “133200528 GB EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A”, “133200576 UGB PARTICIPAÇÕES S/A”, “133200539 GLOBOPAR OVERSEAS LTD” e “133200573 TELECINE PROGRAMAÇÃO DE FILMES LTDA” eram oriundos de operações de crédito fixo.

## 6 IOF. ASSUNÇÃO DE DÍVIDA DE MÚTUO

“Por fim, referindo-se especificamente ao mútuo realizado com a empresa GLOBOPAR OVERSEAS LTD, a Interessada sustenta a improcedência da cobrança do IOF, sob a alegação de que a mutuária teria domicílio no exterior, estando, portanto, fora do alcance da legislação tributária brasileira.

Com relação a este último ponto, não assiste razão à impugnante. O fato de a mutuária possuir domicílio no estrangeiro não afasta a incidência do IOF. Afinal, conforme explicado anteriormente, a responsabilidade pelo pagamento do imposto é da mutuante (pessoa jurídica que concede o crédito), e não da mutuária.”

## 7 Das Conclusões

Por fim, considerou recorrida que “À vista de todo o exposto, conlucio pela manutenção parcial da exigência, no sentido de reduzir o IOF devido de R\$ 21.359.348,69 para R\$ 1.351.606,90 (cfr. ANEXOS XX a XLIV), valor este sujeito à incidência de multa de ofício de 75% e juros de mora, na forma da legislação vigente.”

A Recorrente foi cientificada em 03/01/2013 (às 13:41h), através do e-CAC (cf. certificação às fls. 838), interpondo o recurso voluntário de fls. 851/890 em 09/01/2013 (cf. despacho fl. 855), onde reitera as alegações constantes de sua impugnação, e requer a reforma da decisão recorrida na parte em que lhe foi desfavorável.

### **Do Fato Gerador do IOF Incidente sobre Operações de Crédito Realizadas por Pessoas Jurídicas não Financeiras**

Aduz que existem quatro hipóteses distintas de incidência de IOF: (i) operações de crédito, (ii) operações de câmbio, (iii) operações de seguro, e (iv) operações relativas a títulos ou valores mobiliários.

Em relação às operações realizadas por pessoas jurídicas não financeiras e que não tenham por objeto a atividade de *factoring*, a cobrança do IOF na modalidade crédito tem por base o art. 13, da Lei nº 9.779/99, prevendo a incidência do imposto apenas sobre “operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física”.

De forma que, apenas estariam sujeitas ao IOF as operações de crédito realizadas por pessoas jurídicas não financeiras que se qualifiquem como mútuo, qualquer outra operação realizada por pessoa jurídica não financeira, ainda que se qualifique como de 14 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 03/07/2014 por ANTONIO LISBOA CARDOSO, Assinado digitalmente em 23/07/2014 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL, Impresso em 26/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

crédito, não estará sujeita à incidência do IOF se não se qualificar também como mútuo, na forma conceituada no art. 586, do Código Civil, sendo um de seus elementos essenciais “a obrigação do mutuário de restituir ao mutuante coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade”, não estando presente esse requisito não estará caracterizado o mútuo.

### **Da não Incidência de IOF sobre o AFAC**

A decisão de primeira instância reconheceu que, considerou que o IOF somente incide sobre mútuos e que, em tese, os AFAC's com eles não se confundem, especialmente por inexistir norma determinando um prazo específico para a capitalização dos AFAC, cancelando, por isso, a exigência sobre aqueles que já haviam sido capitalizados (objeto do recurso de ofício), requerendo o desprovimento do recurso de ofício.

Em favor da decisão recorrida, cita o Acórdão nº 201-80220, de 25/04/2007.

Em relação aos AFAC não capitalizados, a despeito disso, não os transforma em mútuo, já que este caracteriza-se pelo fato da obrigatoriedade do beneficiário restitui-los, vez que não houve prévia pactuação entre as partes para sua posterior restituição entre a Recorrente e a DTH, sendo improcedente a exigência de IOF sobre os valores objeto dos AFAC realizados pela Recorrente.

### **Da não Incidência de IOF sobre Adiantamentos de Despesas (alega também Decadência)**

Diz que o fato gerador do IOF é a única e exclusiva entrega dos recursos mutuados (art. 13, inciso I, da Lei 9.779/99), o que não ocorre quando uma pessoa jurídica apenas paga despesas em nome de outra, por não haver obrigação de haver a sua restituição.

Ademais disso, afirma que a maior parte desses adiantamentos se deram antes de 29.12.2006, pelo que ainda que houvesse incidência de IOF, estando decadente qualquer pretensão de exigência, vez que o auto de infração se deu em 29.12.2011.

### **Da Improcédência da Exigência do IOF sobre Valores Objeto de Contratos Verbais de Mútuo com Empresas Ligadas (também por Decadência)**

Ainda que houvesse incidência de IOF sobre os valores objeto de contratos verbais com empresas coligadas, estaria decaída a pretensão da exigência sobre os fatos ocorridos anteriormente a 29.12.2006 (vez que a lavratura do Auto de infração se deu em 29.12.2011), e sobre a suposta parte exigível (não decaída) deveria ser aplicada as regras aplicáveis aos créditos fixos, “uma vez que os valores mutuados têm valor certo e definido”.

### **Da Improcédência da Exigência do IOF sobre Valores Objeto de Assunção de Dívida Ocorrida no Exterior**

Alega que, em se tratando de operações realizadas por pessoas jurídicas não financeiras, o IOF somente seria devido se a nova obrigação surgida com a alteração do devedor pudesse se classificar como mútuo de recursos financeiros, o que pressuporia a entrega de recursos financeiros ao novo devedor, o que no caso da assunção de dívida da

WORLDWIDE pela POWER COMPANY, não ocorreu, recurso indispesável para a própria caracterização do mútuo.

### **Exigência de Juros sobre a multa de ofício**

Contesta, por fim, a exigência de juros sobre a multa de ofício, por entender que implicaria em penalidade indireta, majoração da própria penalidade e não se pode falar em mora da exigência da multa.

Em favor de sua tese cita o Resp nº 243.239/SC (STJ, de Relatoria do Min. Humberto Gomes de Barros, DJ 11.12.2000, p. 176), com a seguinte ementa:

**TRIBUTÁRIO - MULTA MORATÓRIA - DISPENSA - CTN, ART. 138 - DISTINÇÃO ENTRE MULTA PUNITIVA E REMUNERATÓRIA - INEXISTÊNCIA**

*I - O Art. 138 do CTN não permite a distinção entre multa punitiva e remuneratória, até porque "não disciplina o CTN as sanções fiscais de modo a extremá-las em punitivas ou moratórias, apenas exige sua legalidade." (STF - RE 79.625).*

*II - A multa moratória foi concebida como forma de punir o atraso no cumprimento das obrigações fiscais, tornando-o oneroso. Seu escopo final é intimidar o contribuinte, prevenindo sua mora. Inegável sua natureza punitiva.*

*O resarcimento pelo atraso fica por conta dos juros e eventual correção monetária.*

*Nro. Registro: 1999/0118462-2 RESP 00243239/SC*

*PAUTA: 24/10/2000 JULGADO: 24/10/2000 Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS).*

Cita ainda os Acórdãos CARF:

8.5. Nesse sentido é a jurisprudência administrativa:

"(...) Juros de mora sobre a multa de ofício. Inaplicabilidade. Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada. (...)" (Acórdão nº 101-96008, Relator CAIO MARCOS CÂNDIDO, em 01.03.2007, DOU S.I de 20.08.2007, p. 22)

"(...) JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. DESCABIMENTO - Por não se tratar da hipótese de penalidade aplicada na forma isolada, a multa de ofício não integra o principal e sobre ela não incidem os juros de mora. (...)" (Acórdão nº 103-23566, Relator LEONARDO DE ANDRADE COUTO, em 17.09.2008, DOU S.I de 20.01.2009, p. 6)

8.7. Já do Acórdão 1201-00.587, destaque-se o seguinte trecho:

"No meu modo de ver a questão, considero que no disposto no artigo 61, § 3º da Lei nº 9.430/96, não está contemplando a multa, apenas o tributo, considerando a expressão 'débitos' na acepção de tributos. Da mesma forma é o entendimento quanto ao parágrafo único do artigo 43 da referida regra."

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, Relator

Os recursos se encontram revestido das formalidades legais necessárias, inclusive quanto à tempestividade, merecendo ser conhecidos.

Analiso inicialmente o recurso de ofício, relativamente aos AFAC's (Adiantamento para Futuro Aumento de Capital), vez que a decisão recorrida considerou não haver incidência de IOF sobre tais rubricas, ainda que a capitalização dos recursos tenham ocorrido após o prazo estabelecido no Parecer Normativo CST nº 17/1984, por entender não ser possível sua equiparação ao negócio de mútuo.

Em razão de estar integralmente de acordo com a decisão recorrida, especialmente pelo fato de inexistir na legislação específica do IOF qualquer disposição estabelecendo o prazo destinado à capitalização dos AFAC's, peço vênia para adotar a seguinte fundamentação do v. voto condutor do Acórdão recorrido:

Assim, a controvérsia reside, precisamente, em saber se a autoridade lançadora poderia equiparar os AFAC's efetuados pela Interessada a contratos de mútuo, para fins de incidência do IOF.

Em tese, os dois negócios não se confundem. O mútuo constitui uma espécie de empréstimo, pelo qual o mutuante transmite a propriedade de coisa móvel fungível, com a obrigação do mutuário de restituir coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade (art. 586 do Código Civil). Já o AFAC corresponde a uma importância entregue à sociedade, por seus acionistas ou quotistas, vinculada a um futuro aumento de capital. Em condições normais, espera-se que o aumento de capital seja aprovado e os recursos, capitalizados.

A confusão surge quando a sociedade recebedora dos recursos posterga, indefinidamente, a deliberação acerca do aumento do capital, adiando, sem motivo aparente, a capitalização do AFAC.

Mesmo admitindo que o procedimento de aprovação do aumento de capital seja por vezes demorado, em razão do cumprimento de formalidades societárias, não parece razoável que o adiantamento permaneça anos a fio no passivo da sociedade tomadora dos recursos, sem que haja uma deliberação acerca de sua capitalização. O retardamento injustificado do aumento do capital autoriza supor que o AFAC tenha sido apenas a vestimenta jurídica de um maldisfarçado negócio de mútuo.

Neste contexto, afigura-se perfeitamente legítimo que a lei tributária estabeleça um prazo máximo para a aprovação do aumento de capital, findo o qual o AFAC passaria a ser equiparado a mútuo, para efeitos fiscais.

O problema, todavia, é que não existe, na legislação do IOF, nenhuma norma neste sentido.

A tentativa de equiparação de AFAC's a contratos de mútuo, para fins de cobrança do IOF, com base no Parecer Normativo CST nº 17, de 20/08/1984, e no Ato Declaratório Normativo CST nº 09, de 11/06/1976, é fruto, a meu ver, de uma leitura descontextualizada das referidas normas.

Com efeito: — o Parecer Normativo CST nº 17, de 20/08/1984, não tem nenhuma relação com o IOF, antes sim com o imposto de renda.

Para entender a motivação do referido parecer, convém lembrar que a legislação do imposto de renda tratava como hipótese de distribuição disfarçada de lucros o empréstimo de dinheiro a pessoa ligada, se a sociedade mutuante tivesse, na data do negócio, lucros acumulados ou reservas de lucros (art. 60, inciso V, do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977). Tal presunção era afastada quando a mutuante reconhecia, para efeito de apuração do lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária (art. 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 26/10/1983). Diante da dúvida existente quanto à aplicação da referida regra aos adiantamentos para futuro aumento de capital, a Coordenação do Sistema de Tributação da Receita Federal normatizou o entendimento de que, se a capitalização não ocorresse na primeira AGE ou alteração contratual, nem viesse a ser efetivada no prazo máximo de 120 dias contados da data de encerramento do período-base da sociedade tomadora dos recursos, o AFAC seria equiparado a um contrato de mútuo, ficando a mutuante obrigada a reconhecer a correção monetária do valor mutuado, sob pena de restar caracterizada a distribuição disfarçada de lucros.

A finalidade do Parecer Normativo CST nº 17, de 20/08/1984, em última análise, era prevenir a distribuição disfarçada de lucros entre empresas ligadas, que poderia ser intentada, num ambiente inflacionário, mediante a realização de AFAC's sem perspectiva de aprovação do aumento de capital.

O referido entendimento foi parcialmente incorporado à Instrução Normativa SRF nº 127, de 08/09/1988, mas seu alcance permaneceu restrito ao imposto de renda: — “Os adiantamentos de recursos financeiros, sem remuneração ou com remuneração inferior às taxas de mercado, feitos por uma pessoa jurídica à sociedade coligada, interligada ou controlada, não configuram operação de mútuo, sujeita à observância do disposto no art. 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, desde que: a) entre a prestadora e a beneficiária haja comprometimento, contratual e irrevogável, de que tais recursos se destinem a futuro aumento de capital; e b) o aumento de capital seja efetuado por ocasião da primeira Assembleia Geral Extraordinária ou alteração contratual, conforme o caso, que se realizar após o ingresso dos recursos na sociedade tomadora”.

Com o fim da correção monetária das demonstrações financeiras, decretado pela Lei nº 9.249, de 26/12/1995, a instrução em comento deixou de ter qualquer aplicação prática, tendo a sua revogação sido expressamente reconhecida pela Instrução Normativa SRF nº 79, de 01/08/2000.

Também o Ato Declaratório Normativo CST nº 09, de 11/06/1976, não possui qualquer ponto de contato com a legislação do IOF.

A classificação dos adiantamentos para futuro aumento de capital como “empréstimos ativos”, determinada pelo referido ato, tinha a ver, única e exclusivamente, com o cálculo da reserva de manutenção do capital de giro próprio, matéria afeta à legislação do imposto de renda — lembrar que, em fins dos anos 1960, o Governo Federal autorizou que as empresas abatessem do lucro tributável

um montante equivalente à perda inflacionária do capital de giro próprio (art. 19 do Decreto-lei nº 401, de 30/12/1968, e atos posteriores).

Na falta, portanto, de uma norma específica do IOF que imponha prazo limite para a capitalização dos AFAC's, reputo improcedente a cobrança de imposto sobre os adiantamentos realizados em favor das empresas DISTEL HOLDING S/A, EDITORA GLOBO S/A, GET EMPREENDIMENTOS TEMÁTICOS LTDA, GLB PARTICIPAÇÕES LTDA, GLOBO CABO PARTICIPAÇÕES S/A, INTERPRO INTERNATIONAL PROMOTIONS LTDA e SIGEM SISTEMA GLOBO DE EDIÇÕES MUSICAIS, todos capitalizados antes do início da ação fiscal."

Assim, reputo improcedente a exigência de IOF sobre os AFAC's, ainda que capitalizados além do prazo estabelecido pelo Parecer Normativo CST Nº 17/84 (além de 120 dias), ensejando o improvimento do recurso de ofício.

### Recurso Voluntário

Em relação ao recurso voluntário, constam as alegações da Recorrente quanto aos AFAC's, cuja capitalização restou frustrada, sendo que a exigência de IOF restou mantida pela decisão recorrida, por esse mesmo motivo (capitalização frustrada) conforme os seguintes fundamentos:

Com relação à parcela de R\$ 1.241.500,99, observa-se que a mesma acabou sendo capitalizada na sucessora DISTEL HOLDING S.A., em 28/11/2008, não havendo, portanto, IOF a ser exigido nesta operação.

Já no que diz respeito à parcela de R\$ 861.255,32, que reverteu para o patrimônio da própria Interessada, penso que aí cabe, sim, a cobrança de IOF, haja vista que o AFAC não cumpriu sua destinação, tendo funcionado como verdadeiro mútuo.

Neste ponto, como argumento subsidiário de defesa, a Interessada alega existência de erro na forma de apuração do imposto. Argumenta que, se existiu de fato um negócio de mútuo, conforme entende a Fiscalização, então este mútuo só poderia ser tributado como operação de crédito fixo, nunca como crédito rotativo.

O raciocínio desenvolvido pela impugnante é o seguinte: — se, nos negócios de mútuo, o mutuário é obrigado a devolver coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade, então é preciso que haja uma prévia definição do valor mutuado. O que demonstraria que todo mútuo é uma operação de crédito fixo.

Ora, a falha na argumentação da impugnante está na premissa implícita de que todo mútuo é tributado individualmente, como um negócio autônomo. Isto só é verdade nos casos em que o mútuo constitui uma operação única, isolada no tempo. Nas operações de crédito estruturadas em regime de conta-corrente, os empréstimos são realizados de forma contínua e aleatória, à medida da necessidade do tomador dos recursos. Cada liberação constitui, em si mesma, uma operação de mútuo, mas não é tributada isoladamente. A incidência do imposto, por uma questão de técnica fiscal, se dá sobre o somatório dos valores disponibilizados em um determinado período de apuração.

Considerando que, no caso concreto, os adiantamentos de recursos foram sendo realizados de forma contínua, à semelhança do que ocorre num conta-corrente, reputo correta a apuração do IOF segundo as regras do crédito rotativo.

Os novos demonstrativos mensais de apuração do imposto devido, referentes ao mútuo realizado com a empresa DTH COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES S/A, encontram-se nos ANEXOS I a XIX do presente voto.”

Ora, o simples fato de não ter ocorrido integralização do capital, com a reversão dos AFAC à Recorrente, não tem o condão de transformar a natureza da operação em negócio de mútuo e o fato da Interessada manter um conta-corrente com cada uma das referidas empresas, através do qual efetuava adiantamentos para fins de pagamento de despesas, não tem o condão de transformar essas operações mercantis em mútuo, inclusive pelo fato de não haver um contrato formal de mútuo com valores previamente ajustados, não devendo incidir IOF.

Sobre as dívidas assumidas pela Power Companhy S.A. (“assuntora”) e Wordwide Financial Trading Ltda (“devedora”), com anuência da Interessada (“credora”), pelos mútuos pactuados verbalmente entre empresas coligadas, e ainda nas operações de assunção de dívidas de mútuo, considerou a decisão recorrida que estaria sujeito à incidência do IOF.

A impugnante questiona a cobrança de imposto sobre as referidas operações, alegando que a assunção de dívida não envolveu transferência de recursos financeiros, requisito indispensável para a caracterização do mútuo.

De fato, de acordo com o art. 13 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, só prevê a incidência de IOF sobre as operações de mútuo de recursos financeiros, não restando caracterizada a ocorrência do fato gerador do imposto, nos termos do art. 3º, § 1º, inciso VI, do Decreto nº 6.306, de 14/12/2007.

### **Decadência**

Consta ainda do recurso voluntário, alegação de ter ocorrido a decadência do direito de lançar em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 29/12/2006, considerando o auto de infração ter sido lavrado em 29/12/2011.

Apesar da Recorrente alegar ter ocorrido exigência de IOF sobre fatos geradores ocorridos anteriormente a 29/12/2006, todavia a afirmação não procede, vez que os fatos geradores se deram nos anos-calendários 2007 e 2008, devendo ser afastada a referida preliminar de mérito.

### **Exigência de Juros sobre a multa de ofício**

Contesta, por fim, a exigência de juros sobre a multa de ofício, por entender que implicaria em penalidade indireta, majoração da própria penalidade e não se pode falar em mora da exigência da multa.

Esta matéria já foi apreciada por este colendo CARF (então Primeiro

através do Acórdão nº 101-94.441, relatora a ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni, assim ementado:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. Acolhem-se os embargos de declaração para deixar claro que, na execução do acórdão, os juros de mora à taxa Selic só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada. Sobre a multa podem incidir juros de mora à taxa de 1% ao mês, contados a partir do vencimento do prazo para impugnação.

Peço vênia para tomar minhas as palavras da Conselheira Sandra Faroni, que, com muita objetividade, manifestou-se a respeito da inaplicabilidade da taxa SELIC para a exigência dos juros moratórios sobre a multa de ofício:

"O art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. O § 1º do mesmo artigo determina que, se a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento dá-se no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo de impugnação, sujeita-se aos juros de mora.

As disposições legais que tratam dos juros de mora são as seguintes:

### Lei 8.383/91

*Art. 59. Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.*

### Lei 8.981/95

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

### Lei 9.065/95

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de

o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. ( Obs. A alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei 8.847/94 e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei 8.981/95 referem-se a juros sobre parcelamentos).

### Lei 9.430/96

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

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

Como se vê, só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre a multa no caso de lançamento de multa isolada, não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional. Nesse caso, só podem incidir juros de mora à taxa de 1%, a partir do trigésimo dia da ciência do auto de infração, conforme previsto no § 1º do art. 161 do CTN

Pelas razões expostas, voto no sentido de acolher os embargos e re-ratificar o Acórdão 101-93.953, de 19 de setembro de 2002, para dar provimento parcial ao recurso apenas para declarar que sobre a multa lançada não incidem juros à taxa SELIC, por falta de previsão legal, podendo incidir juros de 1% ao mês, com base no § 1º do art. 161 do CTN."

Conforme se vê, em que pese o assunto aparentemente ser simples, todavia não o é, nem mesmo após tantos outros acórdãos julgados sobre o assunto, conforme bem afirmou o ilustre Conselheiro Valmir Sandri, no voto condutor do Acórdão CSRF nº 9101-001.863, julgado na sessão de 30/01/2014, que apesar de entender devidos a incidência de juros à Taxa Selic sobre a multa de ofício, *in verbis*:

Após tantos debates neste CARF, que trazem a lume aspectos nem sempre considerados, convencimento da necessidade de repensar o tema. E o revisitei, quando do julgamento do recurso objeto do processo nº 16327.001043/200914, com uma reflexão sobre o alcance dos dispositivos do Código Tributário Nacional e demais atos legais que tratam dos juros de mora.

Tudo gira em torno de uma relação obrigacional, que consiste num vínculo jurídico que une duas pessoas em torno de um objeto. Quando esse objeto se traduz numa prestação em dinheiro, vista pelo lado de um dos polos da relação (o do sujeito ativo), essa prestação representa um crédito, e vista pelo lado do outro polo (o do sujeito passivo), essa prestação representa um débito. Portanto, débito e crédito são dois ângulos da mesma prestação, objeto da obrigação.

O art. 161 e seu § 1º do CTN dispõem que o crédito não integralmente pago no vencimento é **acrescido de juros de mora**, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas em lei, e que, se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

A 1ª conclusão a que se chega é que sobre o crédito tributário não pago no vencimento incidem sempre juros de mora (exceto na pendência de consulta, conforme § 2º do mesmo artigo 161).

A pergunta que se segue a essa conclusão é: o que é crédito tributário?

O CTN não o define diretamente, mas diz, no seu art. 139, que ele “*decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta*”.

Por seu turno, o § 1º do art. 113 do Código dispõe que “*a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente*”.

Portanto, concretizada a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do tributo, nasce a obrigação principal (art. 114 c.c. 113, § 1º), mas não nasce o crédito dela decorrente.

Ensina Hugo de Brito Machado:

“A obrigação é um primeiro momento na relação tributária. Seu conteúdo ainda não é determinado e o seu sujeito passivo ainda não está formalmente identificado. Por isso mesmo a prestação não é exigível. Já o crédito tributário é um segundo momento da relação de tributação. No dizer do CTN, ele decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139).

Surge com o lançamento, que confere à relação tributária liquidez e certeza;<sup>11</sup> (*Curso de Direito Tributário, 12ª edição, Malheiros, 1997, p. 87.*)

O crédito, que decorre da obrigação principal (ou seja, da concretização do fato gerador), surge com o lançamento, que, conforme define o art. 142 do CTN, implica identificar o sujeito passivo e calcular o montante do tributo devido e, se for o caso, aplicar a multa.

Portanto, a multa de ofício proporcional decorrente do descumprimento da obrigação principal compõe o crédito tributário (é parte dele).

Constituído o crédito tributário pelo lançamento, o montante a ele correspondente, sob a ótica do sujeito ocupante do polo passivo da relação obrigacional, constitui um débito para com a Fazenda..

Dispõe o artigo 61 da Lei nº 9.430/1996:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia se refere do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Nos termos deste artigo, a multa de ofício, se não paga do vencimento (que se dá o prazo de 30 dias da ciência do lançamento), sujeita-se a juros de mora segundo a taxa Selic (§ 3º do art. 5º da Lei 9.430/96), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Por vezes, a essa interpretação (de que expressão “débitos para com a União” contida no art. 61 da Lei 9.430/1996, alcança o tributo e a multa) é oposto o argumento de que ela implicaria concluir que os juros de mora deveriam também incidir sobre a multa de mora, o que, sabidamente, não ocorre.

Contudo, o Decreto-lei nº 1.736, de 1979, ao dispor sobre os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos para com a Fazenda Nacional previu expressamente que os juros de mora não incidem sobre a multa **de mora** (Parágrafo único do art. 1º) e definiu, no seu artigo 3º, valor originário, como a seguir:

Art. 1º Os débitos para com a Fazenda Nacional, de natureza tributária, não pagos no vencimento, serão acrescidos de multa de mora, (...)

(...)

Art 2º Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do dia seguinte ao do vencimento e à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário, ou fração, e calculados sobre o valor originário.

Parágrafo único. Os juros de mora não são passíveis de correção monetária e não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo 1º.

Art. 3º Entende-se por valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978)

Ou seja, o valor originário do débito, sobre o qual incidem os juros de mora, exclui a multa de mora, mas não exclui a multa de ofício.

Portanto, nos termos da legislação transcrita, procede a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício não paga no vencimento.

Conforme bem explicitado nos dois paradigmas aqui citados, não há um consenso sobre a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada, ao que parece, há concordância com a incidência sobre a multa aplicada isoladamente, mas não sobre a multa de ofício, expressam concordância sobre a incidência de juros na forma prevista no CTN, 1% ao mês, todavia, no caso concreto houve expressa aplicação da Taxa Selic sobre a totalidade do crédito constituído, pelo que entendo não ser possível determinar de ofício, a incidência de juros de mora de 1% ao mês em substituição à Selic.

Diante do exposto, é de se prover o recurso também sobre este item, não devendo incidir os juros de mora à Taxa Selic sobre a multa de ofício.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício, rejeitar a preliminar de decadência, e dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 27 de março de 2014

Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso

## Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal

Com todo respeito ao voto do Conselheiro Relator Antônio Lisboa Cardoso, uso discordar das suas conclusões analisando o recurso de ofício e voluntário pela ordem das questões colocadas.

### RECURSO DE OFÍCIO

A decisão da DRJ/Rio de Janeiro I resolveu cancelar o lançamento relativo a todos os adiantamentos realizados para empresas ligadas que tenham sido utilizados para aumento de capital. Para tanto entendeu que os atos normativos citados pela fiscalização, além de não estarem em vigor na data do lançamento, não se referem ao IOF e sim ao IRPJ e concluiu que não existe nenhuma norma específica do tributo IOF que imponha prazo limite para a capitalização dos AFAC.

De fato tanto o Ato Declaratório Normativo CST nº 09/76 quanto o Parecer Normativo CST nº 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 descharacterizar 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 investimento, sendo que nas operações para aumento de capital o normal é que a 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. 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 nº 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 descharacterizar a operação realizada como sendo de adiantamento para futuro aumento de capital.

Podemos citar as seguintes decisões deste CARF que concluem no mesmo sentido, ressaltando que o importante é a caracterização correta da operação efetuada.

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

*Ano-calendário: 2004, 2005*

*AQUISIÇÃO DE ATIVOS PARA LOCAÇÃO AO VENDEDOR. SALE LEASE BACK. RECURSOS APLICADOS. ADIANTAMENTO. CONDUTA ATÍPICA. MÚTUO. CARACTERIZAÇÃO. INCIDÊNCIA.*

*Ainda que a transação conhecida por Sale Lease Back, identificada pela aquisição de ativos para imediata locação pelo comprador ao vendedor, seja uma forma de financiamento do capital de giro não compreendida entre as hipóteses de incidência do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários – IOF, a identificação de uma conduta atípica na operacionalização do negócio, mediante adiantamento de valores expressivos somente muito mais tarde empregados no objeto avençado, caracteriza operação de crédito (mútuo) para fins de incidência do Imposto. (Destaquei)*

*Recurso de Ofício Provido. (Acórdão nº 3102-001764, Processo nº 12898.001181/2009-60, Conselheiro Relator Ricardo Paulo Rosa)*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 31/01/2004 a 30/11/2006*

*DECADÊNCIA.*

*Na hipótese em que o pagamento deixa de ser efetuado no prazo legal, a possibilidade de promover o correspondente lançamento*

*de ofício extingue-se após decorridos cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que tal lançamento poderia ser efetuado. Aplicação do art. 62-A do RICARF e da orientação jurisprudencial assentada no REsp 973.733-SC, submetido ao art. 543-C do CPC.*

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

*Período de apuração: 31/01/2004 a 30/11/2006*

*Operações de Crédito entre Pessoas Jurídicas. Restando demonstrado, a partir dos elementos carreados ao processo, que a intenção dos contratantes era a realização de operação de crédito correspondente a mútuo de recursos financeiros, correta é a incidência do IOF sobre tais operações. (Destaquei)*

*Recurso Voluntário Negado (Acórdão nº 3102-000.988, de 04/05/2011, Processo nº 10510.003050/2009-99. Conselheiro Relator Luis Marcelo Guerra de Castro)*

Desta forma, voto por dar provimento ao recurso de ofício, para restabelecer a exigência tributária constante do auto de infração.

## RECURSO VOLUNTÁRIO

### DECADÊNCIA

O contribuinte desde a sua impugnação alega a decadência dos fatos geradores ocorridos antes de 29/12/2006.

Não existe fato gerador tributado nesta lançamento anterior a 29/12/2006. Como pode se constatar do auto de infração, fls. 652/653, os fatos geradores do presente lançamento vão de 31/01/2007 a 31/12/2008. Assim dispõe o art. 150, § 4º a respeito da decadência:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*(...)*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado,*

*considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Nesta condição o fato gerador mais antigo, 31/01/2007, só viria a decair em 31/01/2012, cinco anos contados do fato gerador. Como o lançamento foi efetuado em 29/12/2011, não houve o transcurso do prazo decadencial. Portanto não há nem necessidade de perscrutar se houve ou não a antecipação de pagamento, o que poderia transferir o início do prazo decadencial para a regra prevista no art. 173, inc. I do CTN.

Diante do exposto, voto por afastar a preliminar de decadência.

## MÉRITO

Antes de adentrar ao mérito de cada uma das operações objeto do recurso voluntário, registro que nos termos do art. 13 da Lei nº 9.779/99, anteriormente transscrito, o IOF incide sobre as operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros e sua incidência não está condicionada à existência de contrato de mútuo, como defende a recorrente. Ele incide sobre a operação de crédito correspondente a mútuo, independente da existência de contrato formalizado de empréstimo de recursos financeiros. Fosse assim, sua incidência estaria sempre dependente da vontade do sujeito passivo da incidência tributária, o que seria inadmissível do ponto de vista jurídico.

Neste sentido, assim decidiu o STJ no RESP nº 1.239.101/RJ, cuja ementa transcrevo abaixo:

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

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

*2. Recurso especial não provido.*

## DO AFAC REALIZADO NA EMPRESA DTH COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES S/A

No caso, a empresa DTH COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES S/A sofreu cisão total em 15/07/2008, sendo que uma parte de seu patrimônio foi vertida para empresa DISTEL HOLDING S.A e a outra parte para a própria recorrente. Desta forma, assim ficou dividida a destinação da conta “Adiantamento para Futuro Aumento de Capital – Globo Comunicações e Participações S/A”: o valor de R\$ 1.241.500,99 para a Distel e R\$ 861.255,32 para a recorrente. A decisão recorrida considerou não tributável o primeiro valor pois teria sido

Documento assinado digitalmente conforme MB nº 2200-2 de 21/08/2001  
Autenticado digitalmente em 03/07/2014 por ANTONIO LISBOA CARDOSO, Assinado digitalmente em 25/08/20

14 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 03/07/2014 por ANTONIO LISBOA CARDOSO, Assinado digitalmente em 23/07/2014 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL  
Impresso em 26/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

capitalizada na Distel Holding S/A e tributável o segundo valor pois foi devolvido para a recorrente não configurando portanto o AFAC. Entendo que aqui está caracterizada uma contradição da decisão recorrida ao decidir como não tributável ou como tributável parte de valores que vieram de uma mesma origem. Como já dito anteriormente o fato gerador do tributo não pode ficar a mercê do que acontecerá no futuro. Aqui não vejo saída, ou se tributa pelo IOF toda a operação ou não se tributa nada. Ou se considera desde a origem que a operação é um adiantamento para futuro aumento de capital e neste caso não há incidência do IOF, ou se considera que desde o início houve aporte de recursos financeiros caracterizados como operação de crédito correspondente a mútuo e, neste caso, sem dúvida com incidência do IOF. Entendo que não há como classificar de forma diferente a mesma operação.

No caso os recursos financeiros disponibilizados à DTH COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES S/A e registrados em conta de AFAC, têm as mesmas características das operações analisadas no âmbito do recurso de ofício e pelos mesmos fundamentos já alinhavados anteriormente devem ter a sua tributação mantida.

O contribuinte argumenta ainda que, mesmo se houvesse a incidência do IOF esta deveria dar-se na sistemática do crédito fixo e não no crédito rotativo. A este respeito assim dispõe o art. 7º do Decreto nº 6.306/2007 (RIOF):

*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:*

*(...)*

*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:*

*(...)*

No caso a fiscalização adotou a regra da alínea “a” (crédito rotativo) para apuração do IOF e o contribuinte defende a aplicação da alínea “b” (crédito fixo).

Reputo correta a apuração efetuada pela fiscalização. De acordo com o termo de verificação fiscal foi constatado que a empresa disponibilizava recursos para as empresas ligadas de forma sistemática. Portanto não há que falar em valor de principal, pois ele é desconhecido ante a ausência de contrato formal de mútuo, ou seja, são operações de crédito em que o valor do principal é desconhecido e muito menos se havia parcelamentos no seu desembolso.

Neste tópico também fica afastada a tese de decadência apontada pelo contribuinte para os recursos disponibilizados antes de 29/12/2006, pois, no caso o fato gerador e a base de cálculo não são definidas pela data da disponibilidade dos recursos e sim pelo somatório dos saldos devedores diários, conforme apurado pela fiscalização.

## DOS ADIANTAMENTOS PARA PAGAMENTO DE DESPESAS

Quando do atendimento às intimações efetuadas pela fiscalização o recorrente confirmou que os valores constantes das contas contábeis “133200530 – GLB PARTICIPAÇÕES LTDA”, “133200574 – TT2 TELECOMUNICAÇÕES LTDA” e “133200599 – TEMPARQUE S/A” referiam-se a adiantamento para pagamento de despesas destas empresas ligadas. Na mesma oportunidade afirmou que não estão sujeitas à incidência do IOF, por não se enquadrarem como contratos de mútuo.

Mantido o lançamento pela decisão recorrida, o contribuinte, em seu recurso voluntário, afirma que o disposto no inciso VII do § 1º do art. 3º do Decreto nº 6.306/2007 (RIOF – Regulamento do IOF), só seria aplicável ao IOF devido pelas instituições financeiras, pois, no caso das pessoas jurídicas não financeiras, o fato gerador do IOF seria única e exclusivamente a entrega de recursos mutuados, o que não ocorre quando ela apenas paga despesas em nome de outra. Afirma ainda que, neste caso, não haveria o pressuposto legal que caracteriza o mútuo que seria a obrigação de restituir o respectivo valor.

Não há como concordar com este argumento. O adiantamento para pagamento de despesas são aportes financeiros efetuados às empresas ligadas e tem exatamente a mesma configuração de operação de crédito correspondente a mútuo de que trata o art. 13 da Lei nº 9.779/99, já transscrito. Por sua vez, não tem razão o contribuinte ao alegar que o inciso VII do § 1º do art. 3º do RIOF só se aplicaria a pessoas jurídicas financeiras. Veja abaixo o conteúdo do citado ato legal:

*Art. 2º O IOF incide sobre:*

*I - operações de crédito realizadas:*

*a) por instituições financeiras (Lei nº 5.143, de 20 de outubro de 1966, art. 1º):*

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

*c) entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física (Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 13);*

*(...)*

*Art. 3º O fato gerador do IOF é a entrega do montante ou do*

Documento assinado digitalmente conforme MI nº 2.200-2 de 24/08/2014  
Autenticado digitalmente em 03/07/2014 por ANTONIO LISBOA CARDOSO, Assinado digitalmente em 23/08/2014  
14 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 03/07/2014 por ANTONIO LISBOA CARDOSO, Assi  
nado digitalmente em 23/07/2014 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL  
Impresso em 26/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*disposição do interessado (Lei nº 5.172, de 1966, art. 63, inciso I).*

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

*I - na data da efetiva entrega, total ou parcial, do valor que constitua o objeto da obrigação ou sua colocação à disposição do interessado;*

*II - no momento da liberação de cada uma das parcelas, nas hipóteses de crédito sujeito, contratualmente, a liberação parcelada;*

*III - na data do adiantamento a depositante, assim considerado o saldo a descoberto em conta de depósito;*

*IV - na data do registro efetuado em conta devedora por crédito liquidado no exterior;*

*V - na data em que se verificar excesso de limite, assim entendido o saldo a descoberto ocorrido em operação de empréstimo ou financiamento, inclusive sob a forma de abertura de crédito;*

*VI - na data da novação, composição, consolidação, confissão de dívida e dos negócios assemelhados, observado o disposto nos §§ 7º e 10 do art. 7º;*

*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.*

*§ 2º O débito de encargos, exceto na hipótese do § 12 do art. 7º, não configura entrega ou colocação de recursos à disposição do interessado.*

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

*I - empréstimo sob qualquer modalidade, inclusive abertura de crédito e desconto de títulos (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).*

Como visto a tese do contribuinte é que para existir a incidência do IOF há

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
que necessariamente existir um contrato de mútuo. Esta questão já foi enfrentada na análise do

Autenticado digitalmente em 03/07/2014 por ANTONIO LISBOA CARDOSO, Assinado digitalmente em 25/08/20

14 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 03/07/2014 por ANTONIO LISBOA CARDOSO, Assi

nado digitalmente em 23/07/2014 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL

Impresso em 26/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

recurso de ofício e devem ser mantidos os mesmos fundamentos lá abordados. Nada da leitura do inc. VII do § 1º acima transcrito nos leva à conclusão de que ele só seria aplicado às pessoas jurídicas financeiras. Observe que no art. 2º, inc. I, “c” há o comando legal da incidência do IOF sobre operações de crédito realizadas por pessoas jurídicas não financeiras, que é exatamente o presente caso. Já o inciso VII vem justamente definir o fato gerador naquelas operações que, por sua natureza, se enquadrem como operações de crédito. É justamente o caso do adiantamento para pagamento de despesas.

Também não se sustenta o argumento do contribuinte de que não se trataria de operações de mútuo pois no caso não haveria a obrigação de restituir o respectivo valor, o que seria pressuposto legal para caracterizar a operação como mútuo. No caso estas operações foram registradas em contas do ativo, representando naturalmente um direito do contribuinte e uma obrigação por parte das referidas empresas. Portanto são operações que tem a natureza de operação de crédito, conforme definido no citado inc. VII do § 1º do art. 3º do RIOF.

O contribuinte argumenta ainda que, mesmo se houvesse a incidência do IOF esta deveria dar-se na sistemática do crédito fixo e não no crédito rotativo. Aqui valem as mesmas conclusões adotadas no tópico anterior, ante a inexistência de valor do principal, está correta a apuração efetuada nos termos do disposto na alínea “a” do inciso I do art. 7º do RIOF já transcrito. Da mesma forma fica afastada a tese de decadência apontada pelo contribuinte para os recursos disponibilizados antes de 29/12/2006, pois, no caso o fato gerador e a base de cálculo não são definidas pela data da disponibilidade dos recursos e sim pelo somatório dos saldos devedores diários, conforme apurado pela fiscalização.

## CONTRATOS DE MÚTUO PACTUADOS VERBALMENTE

Contratos verbais têm o mesmo efeito de um contrato formal para fins de incidência do IOF, conforme já explanado nos itens anteriores. Aqui no presente caso o contribuinte não nega a existência do contrato verbal. Porém defende que o IOF deveria ter sido calculado segundo as regras aplicáveis aos créditos fixos e não na sistemática do crédito rotativo, o que implicaria na decadência do lançamento, pois os créditos teriam sido disponibilizados em data anterior a 29/12/2006.

Conforme já analisado nos dois tópicos anteriores, repto correta a apuração efetuada pela fiscalização. De acordo com o termo de verificação fiscal foi constatado que a empresa disponibilizava recursos para as empresas ligadas de forma sistemática. Portanto não há que falar em valor de principal, pois ele é desconhecido ante a ausência de contrato formal de mútuo, ou seja, são operações de crédito em que o valor do principal é desconhecido e muito menos se havia parcelamentos no seu desembolso.

Neste tópico também fica afastada a tese de decadência apontada pelo contribuinte para os recursos disponibilizados antes de 29/12/2006, pois, no caso o fato gerador e a base de cálculo não são definidas pela data da disponibilidade dos recursos e sim pelo somatório dos saldos devedores diários, conforme apurado pela fiscalização.

## CONTRATO DE CESSÃO DE CRÉDITO

Com relação a este item, a Fiscalização entendeu que o contrato de assunção

WORLDWIDE FINANCIAL TRADING LTD (“devedora”), com anuênciada Interessada (“credora”), estaria sujeito à incidência do IOF.

A recorrente questiona a cobrança de imposto sobre a referida operação, alegando que a assunção de dívida não envolveu transferência de recursos financeiros, requisito indispensável para a caracterização do mútuo.

Pondera, ainda, a Interessada que as eventuais obrigações tributárias decorrentes do contrato de assunção de dívida estariam fora do alcance da legislação brasileira, em razão de as partes contratantes serem domiciliadas no exterior. Invoca, no caso em questão, as disposições sobre vigência espacial das normas jurídicas em geral, constantes da Lei de Introdução do Código Civil (“Art. 9º Para qualificar e reger as obrigações, aplicar-se-á a lei do país em que se constituírem. ... § 2º A obrigação resultante do contrato reputa-se constituída no local em que residir o proponente”).

O lançamento fiscal está fundamentado no art. 7º, § 10 e 11 do Decreto nº 6.306/99 – RIOF, abaixo transscrito:

*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):*

(...)

*§ 10. No caso de novação, composição, consolidação, confissão de dívida e negócios assemelhados de operação de crédito em que haja substituição de devedor, a base de cálculo do IOF será o valor renegociado na operação.*

*§ 11. Nos casos dos §§ 8º, 9º e 10, a alíquota aplicável é a que estiver em vigor na data da novação, composição, consolidação, confissão de dívida ou negócio assemelhado.*

O contribuinte entende e discorre, citando doutrina, que não houve novação da dívida, pois não teria havido renegociação conforme exige o § 10, acima transscrito. Ela afirma que só houve substituição do devedor o que caracterizaria somente assunção de dívida, que não importaria em incidência do IOF.

Porém não faço a mesma leitura do dispositivo acima transscrito. O § 10 trata de várias operações e conclui ainda “e negócios assemelhados de operação de crédito em que haja substituição do devedor”. O dispositivo legal determina a incidência do IOF em diversas situações em que ocorre a substituição do devedor e determina que a base de cálculo é o valor renegociado na operação. O contribuinte afirma que não houve qualquer renegociação, porém a análise do “Instrumento Particular de Assunção de Dívida e Outras Avenças”, fls. 183/185, confirma que houve várias alterações em relação ao contrato de crédito original. Não houve somente mudança do devedor, houve também mudanças de valores, prazo de vencimento, fixação de juros, etc. Observe que a Assuntora assumiu somente parcela da dívida da Devedora.

A exigência fiscal também está amparada no art. 3º, § 1º, inciso VI do RIOF,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/07/2014 por ANTONIO LISBOA CARDOSO, Assinado digitalmente em 25/08/20

14 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 03/07/2014 por ANTONIO LISBOA CARDOSO, Assi

nado digitalmente em 23/07/2014 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL

Impresso em 26/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*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 nº 5.172, de 1966, art. 63, inciso I).*

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

*I - na data da efetiva entrega, total ou parcial, do valor que constitua o objeto da obrigação ou sua colocação à disposição do interessado;*

*II - no momento da liberação de cada uma das parcelas, nas hipóteses de crédito sujeito, contratualmente, a liberação parcelada;*

*III - na data do adiantamento a depositante, assim considerado o saldo a descoberto em conta de depósito;*

*IV - na data do registro efetuado em conta devedora por crédito liquidado no exterior;*

*V - na data em que se verificar excesso de limite, assim entendido o saldo a descoberto ocorrido em operação de empréstimo ou financiamento, inclusive sob a forma de abertura de crédito;*

*VI - na data da novação, composição, consolidação, confissão de dívida e dos negócios assemelhados, observado o disposto nos §§ 7º e 10 do art. 7º;*

*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.*

Em relação ao alcance da lei tributária de incidência do IOF, entendo que o recorrente é o sujeito passivo da obrigação tributária, figurando no contrato como interveniente e mutuante, ou seja, detentor da operação de crédito que foi tributada. Não procede a alegação de que o contrato de cessão de crédito teria sido pactuado somente por pessoas jurídicas não domiciliadas no país. No caso a recorrente, detentora do crédito, é a responsável legal pela cobrança e recolhimento do IOF, nos termos do § 2º do art. 13 da Lei nº 9.779/99.

Esta operação somente estaria fora do campo de incidência do IOF, caso o mutuante não tivesse domicílio no país, nos exatos termos previsto no § 2º do art. 2º do RIOF.

## **DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO**

Esta matéria estaria preclusa, nos termos dos art. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, pois não fora objeto da impugnação submetida a julgamento pela DRJ. Porém, considerando que o contribuinte só toma conhecimento da exigência por ocasião da emissão da carta de cobrança utilizada para ciência da decisão da DRJ, entendo que ela deva ser conhecida

em nome do princípio do direito à ampla defesa no processo administrativo (art. 5º, inc. LV da CF).

De acordo com o art. 161 do CTN, o crédito tributário não pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo da sua falta. Dispõe ainda em seu parágrafo primeiro que, se a lei não dispuser de modo diverso, os juros serão cobrados à taxa de 1% ao mês.

De forma que o art 61 da Lei nº 9.430/96 determinou que, a partir de janeiro/97, os débitos vencidos com a União serão acrescidos de juros de mora calculados pela taxa Selic quando não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. Entendo que os débitos a que se refere o art. 61 da Lei nº 9.430/96 correspondem ao crédito tributário de que dispõe o art. 161 do CTN.

O art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação tributária e tem a mesma natureza desta. Já o art. 113, parágrafo primeiro, do mesmo diploma legal, define que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Assim, se o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, necessariamente deve abranger o tributo e a penalidade pecuniária.

A multa de ofício aplicada ao presente lançamento está prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 que prevê expressamente a sua exigência juntamente com o tributo devido. Ao constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, ao tributo soma-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal, devendo incidir os juros à taxa Selic sobre a sua totalidade.

Tanto é assim, que a própria Lei 9.430/96, em seu art. 43, prevê a incidência de juros Selic quando a multa de ofício é lançada de maneira isolada. Não faria sentido a incidência dos juros somente sobre a multa de ofício exigida isoladamente, pois ambas tem a mesma natureza tributária.

Neste mesmo sentido, transcrevo abaixo algumas recentes decisões da CSRF:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.*

*O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.*

*(CSRF, 3ª Turma, Processo nº 10835.001034/00-16, Sessão de 15/08/2013, Acórdão nº 9303-002400. Relator Joel Miyazaki).*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO As multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos, estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

*(CSRF, 1ª Turma, Processo nº 13839.001516/2006-64, Sessão de 15/05/2013, Acórdão nº 9101-001657. Relator designado Valmir Sandri).*

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso de ofício e negar provimento ao recurso voluntário.

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.