



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19311.720285/2019-31
ACÓRDÃO	3202-003.409 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INTERCEMENT PARTICIPAÇÕES S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO DO TRIBUTO. ENTENDIMENTO PACIFICADO PELO STJ EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 973.733/SC, afetado como repetitivo, no Tema 163, pacificou o entendimento de que o prazo decadencial para lançar os tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que não houve pagamento antecipado do tributo, conforme disposto no art. 173, I, do CTN.

DECADÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 72.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

NULIDADE. INTIMAÇÃO EM ENDEREÇO DISTINTO DO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. VÍCIO SANÁVEL POR COMPARECIMENTO ESPONTÂNEO. NÃO DEMONSTRAÇÃO DE PREJUÍZO. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA NÃO PREJUDICADOS.

Tendo sido intimado o contribuinte em endereço que era da empresa, mas protocolizada e conhecida a impugnação, não há nulidade, pois não demonstrado qualquer prejuízo ao contribuinte.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INSTRUMENTALIDADE DAS FORMAS.

O reconhecimento de nulidade processual depende da demonstração do prejuízo causado. Quando suprível a nulidade, desnecessária sua declaração.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. NULIDADE FORMAL AFASTADA. AUSÊNCIA DO BINÔMIO DEFEITO-PREJUÍZO.

De acordo com o princípio *pas de nullité sans grief*, que na sua tradução literal significa que não há nulidade sem prejuízo, não se declarará a nulidade por vício formal se este não causar prejuízo. Não há de se falar em nulidade do lançamento, por não restar configurado o binômio defeito-prejuízo.

Assunto: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF

Data do fato gerador: 31/03/2014

IOF. OPERAÇÕES DE CRÉDITO. MÚTUO. MUTUÁRIAS SITUADAS NO EXTERIOR.

As operações de créditos concedidas pelo contribuinte, na qualidade de mutuante, a mutuária situada no exterior, não se caracterizam como crédito externo e sujeitam-se à incidência do IOF na modalidade crédito.

STJ. DEFINIÇÃO. CRÉDITO EXTERNO.

Para caracterizar a hipótese do §2º do art. 2º do Decreto nº 6.306, de 2007, o contrato de mútuo deve se referir a crédito advindo do exterior. A existência de duas operações distintas e autônomas, uma de crédito, outra de câmbio, que não são interdependentes para o cumprimento do contrato de mútuo firmado, pois o empréstimo em moeda nacional não necessita, para sua concretude, que se convertam em moeda estrangeira os valores contratados. Precedentes do STJ: REsp nº 1.063.507/RS, AgRg no REsp nº 1.506.113/PR e AgInt nos EREsp nº 1.652.412/PR.

IOF. INCIDÊNCIA. MÚTUO. PESSOAS JURÍDICAS NÃO FINANCEIRAS.

O ordenamento jurídico nacional equipara às operações praticadas pelas instituições financeiras, para fins de incidência do IOF, as operações de mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas.

IOF. MÚTUO. MUTUÁRIA NO EXTERIOR. RESPONSABILIDADE.

A responsabilidade pela cobrança e pelo recolhimento do imposto é da pessoa jurídica cedente do crédito, conforme regramento estabelecido pelos artigos 4º e 5º do Decreto nº 6.306, de 2007.

FRAUDE. SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Havendo a comprovação de atos simulados, com o único propósito de esquivar-se das obrigações tributárias, obtidos por meio de uma fraude de

lei, deve ser aplicada multa de ofício qualificada determinada pelo §1º, I, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Entretanto, em razão das alterações promovidas pela Lei nº 14.689, de 2023, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e com base na retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c” do CTN, aplica-se a redução da multa de ofício qualificada de 150% para 100%.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIRETOR/GERENTE/ADMINISTRADOR DE PESSOA JURÍDICA. SIMULAÇÃO. INFRAÇÃO À LEI.

Dois são os elementos relevantes para a responsabilização tributária de diretores da pessoa jurídica: (a) ser administrador e (b) ter cometido ato ilícito nessa posição, podendo tal ato ser culposo ou doloso. Identificado o ato ilícito praticado pelo diretor, que efetivamente administra a sociedade, tudo inserido em um contexto simulatório, sendo certa a infração à lei, mostra-se hígida a aplicação da norma veiculada no art. 135, inciso III, do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em afastar as preliminares de nulidade do lançamento fiscal, de nulidade da decisão recorrida, de decadência do crédito tributário e de nulidade do lançamento por ausência de intimação de responsável solidário, para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário de Intercement Participações S.A., para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Versa o presente sobre autos de infração para cobrança do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF, com multa de ofício qualificada e juros de mora, com atribuição de responsabilidade solidária, sob a

acusação de infração relativa a operações de crédito, em relação ao ano calendário de 2014, considerando-se o fato gerador em 31.03.2014 e a capitulação legal sob o art. 13 da Lei nº 9.779, de 1999, que corresponde à operação de mútuo entre pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico.

O contribuinte comprou, à vista, ações pertencentes à sua controlada e as vendeu, a prazo, à sua controlada, e contabilizou o crédito como mútuo, de modo a atender à legislação contábil. Desta maneira, a fiscalização entendeu que o contrato de compra e venda possuía características atípicas dos contratos de compra e venda, sendo inválido e ineficaz, firmando a tese de ocorrência de simulação da natureza dos negócios, por não ter havido duas operações de compra e venda, mas um empréstimo do contribuinte para a controlada para aquisição de ações da controladora do contribuinte.

Informa a fiscalização que o IOF incidiu sobre os recursos disponibilizados à controlada em 2014 e, por conta da existência de dolo, fraude ou simulação e ante ausência de recolhimento do tributo, atraiu-se a incidência do art. 173, I, do CTN, afastando-se a decadência.

As empresas que participaram das operações são: Camargo Correa S.A. (CCSA), Intercement Participações S.A. (ICP), Intercement Austria Holding GmbH (ICAH) e Camargo Correa Cimentos Luxembourg S.A.R.L. (CCL), que negociaram ações da Cimentos de Portugal S.G.P.S S.A. (Cimpor).

A ciência do contribuinte principal INTERCEMENT PARTICIPAÇÕES S/A deu-se em 19.12.2019 e, dos devedores solidários JOSÉ EDISON BARROS FRANCO e CLAUDIO BORIN GUEDES PALAIA, a ciência ocorreu em 30.12.2019.

A INTERCEMENT PARTICIPAÇÕES S/A apresentou impugnação, em 17.01.2020, alegando, em síntese, (1) pela nulidade do lançamento por ausência do fato gerador do IOF, (2) pela decadência do direito de exigir os créditos tributários de IOF, (3) pela legítima operação de compra e venda de ações, (4) pela impossibilidade de exigência de IOF no caso, (5) pela inexistência de simulação e fraude à lei e (6) pela impossibilidade de manutenção da multa qualificada.

O solidário JOSÉ EDISON BARROS FRANCO também apresentou impugnação em 17.01.2020, sustentando, em síntese, (1) pela nulidade do lançamento fiscal por ausência de intimação do responsável solidário e (2) pela improcedência da atribuição de responsabilidade tributária.

O solidário CLAUDIO BORIN GUEDES PALAIA apresentou impugnação na mesma data de 17.01.2020, em síntese, argumentando pela improcedência da atribuição de responsabilidade tributária.

Em julgamento da impugnação do contribuinte, a 3ª Turma da DRJ/03 acordou, por unanimidade, pela improcedência da impugnação, mantendo-se a exigência do crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUBMETIDOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO. FATORES DETERMINANTES. PAGAMENTO OU DECLARAÇÃO DO DÉBITO. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Para os tributos submetidos a lançamento por homologação, o ordenamento jurídico prevê a ocorrência de duas situações, autônomas e não cumulativas, aptas a concretizar contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I, em detrimento do art. 150, § 4º, ambos do CTN: (i) constatar se houve pagamento espontâneo ou declaração prévia de débito, com efeito de confissão de dívida por parte do sujeito passivo; caso negativo, a contagem da decadência segue a regra do art. 173, inciso I do CTN (consoante julgamento do Recurso Especial n.º 973.733/SC, apreciado sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil); e (ii) verificar se restou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que enseja a qualificação de multa de ofício e, por consequência, a contagem do art. 173, inciso I do CTN, consoante Súmula CARF n.º 72.

INTIMAÇÃO DE RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO COM ENCAMINHAMENTO PARA O ENDEREÇO DA PESSOA JURÍDICA DEVEDORA PRINCIPAL. IRREGULARIDADE DISTINTA DAQUELAS ESPECIFICADAS NO ARTIGO 59 DO PAF. NULIDADE FORMAL NÃO CONFIGURADA.

Tratando-se de nulidade da modalidade formal, somente podem ser declarados nulos os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, de forma que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes destas não importarão em nulidade.

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

Data do fato gerador: 31/03/2014

MÚTUO DE RECURSOS FINANCEIROS. MUTUARIA NO EXTERIOR. ALEGAÇÃO DE NULIDADE MATERIAL PELA NÃO OCORRÊNCIA DO IOF CRÉDITO.

As operações de mútuo de recursos financeiros realizadas entre pessoas jurídicas em que a mutuante se encontra sediada no Brasil e a mutuária no exterior sujeitam-se à incidência do IOF Crédito, e não ao IOF Câmbio, conforme suscitado pela Defendente. A responsabilidade pela cobrança e pelo recolhimento do imposto é da pessoa jurídica cedente do crédito, conforme regramento estabelecido pelos artigos 4º e 5º do Decreto n.º 6.306/2007 (Regulamento do IOF). Nulidade material não configurada.

OPERAÇÕES DE COMPRA E VENDA DE AÇÕES NA MESMA DATA E PELO MESMO VALOR. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL DISTINTO DA ECONOMIA DE TRIBUTOS. FINALIDADE DE OCULTAR A REALIZAÇÃO DE OPERAÇÃO CREDITÍCIA. TRIBUTAÇÃO DO IOF. POSSIBILIDADE.

Na hipótese de o planejamento tributário envolver atos ou negócios jurídicos sem justificativa negocial, distantes das práticas usuais e carente de qualquer outra causa ou motivo plausível que não seja a finalidade de eliminar ou reduzir o pagamento de tributo, estará caracterizada a prática de um planejamento tributário abusivo, o que autoriza que sejam desconsiderados para fins fiscais os atos dissimulados, as operações de compra e venda de ações em uma mesma data e pelo mesmo valor, no caso corrente, em seu lugar prevalecendo a operação creditícia efetivamente praticada, o que legitima a incidência do IOF Crédito pela Fiscalização lançado.

ATOS NEGOCIAIS SIMULADOS. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONLUIO. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Tendo a Fiscalização comprovado que a prática de atos simulados implicou na ocorrência de sonegação, fraude e de conluio (artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964), aplicável se tornou a hipótese legal prevista no parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, o que tem por consequência a exasperação da multa de ofício para o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIRETOR DE PESSOA JURÍDICA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. SIMULAÇÃO. INFRAÇÃO À LEI.

São dois são os elementos relevantes para a responsabilização tributária da pessoa natural, juntamente com a pessoa jurídica considerada devedora principal: (i) tratar-se do administrador da autuada; e (ii) haver cometido o ato abusivo/ilícito no exercício desta função. Atendidos simultaneamente estes dois requisitos, estará configurada a infração à lei e legítima será a cominação da responsabilidade tributária veiculada pelo artigo 135, inciso III, do CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado, o devedor principal e os responsáveis solidários apresentaram recurso voluntário contra decisão da primeira instância, repisando as alegações apresentadas na impugnação, sustentando que deve ser reformada a decisão recorrida, cancelando-se integralmente o auto de infração.

Conclusos, os autos foram distribuídos à 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para julgamento do recurso voluntário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, Relator.

Os recursos voluntários são tempestivos e atendem aos requisitos de admissibilidade.

Apenas como breve contexto, em 31.03.2014, a Camargo Correa S.A. (CCSA) e a Camargo Correa Cimentos Luxembourg S.A.R.L. (CCL) assinaram o contrato de compra e venda de ações emitidas pela Cimentos de Portugal S.G.P.S S.A. (Cimpor). As ações pertenciam à CCL e foram compradas pela CCSA, informando o contrato que a CCSA é controladora da CCL. Em nome da CCL, assinaram José Edison Barros Franco e Cláudio Borin Guedes Palaia, responsáveis solidários nesta autuação. O contrato também informa que a data do pagamento pela aquisição das ações era 16.02.2016.

Na mesma data de 31.03.2014, a CCSA e a Intercement Participações S.A. (ICP) assinaram um contrato de compra e venda de ações emitidas pela Cimpor, detidas pela CCSA e a serem adquiridas pela ICP. Em nome da ICP, assinaram José Edison Barros Franco e Cláudio Borin Guedes Palaia. O contrato informa que a CCSA é controladora da ICP, que a CCSA adquiriu as ações da CCL de emissão da Cimpor, que as ações serão negociadas e transferidas na mesma data e que o preço de aquisição à vista é de R\$ 265 milhões.

Também em 31.03.2014, a ICP e a Intercement Austria Holding GmbH (ICAH) assinaram um contrato de compra e venda das ações emitidas pela Cimpor e detidas pela ICP. Assinaram como representantes da ICP no contrato José Edison Barros Franco e Cláudio Borin Guedes Palaia. O contrato informa que a ICP é a única acionista e controladora da ICAH, que a ICAH pertence ao Grupo Intercement e já detém ações representativas do bloco de controle da Cimpor e efetivamente exerce o seu controle e que a ICP comprou as ações na mesma data de sua própria controladora CCSA.

Em 05.08.2015, a ICP e a ICAH assinaram termo aditivo ao contrato de compra e venda de ações, no qual as partes resolvem prorrogar a data de liquidação do contrato de 31.03.2014 para 31.03.2018. Em 31.03.2018, a ICP e a ICAH assinaram novo aditivo para prorrogar a liquidação do contrato para 31.03.2020.

Nesse sentido, a fiscalização considerou como empréstimo o valor de R\$ 265 milhões da ICP para a ICAH na data da disponibilização de 31.03.2014, coincidente com o pagamento para a CCSA, aplicando-se as alíquotas de 0,38% com adicional de 0,0041% ao dia pelo prazo de 365 dias, com fundamentação legal nos arts. 63, 64 e 65 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN); arts 1º e 2º da Lei nº 8.894, de 1994; art. 13 da Lei nº 9.779, de 1999; arts 2º, 3º, 4º, 5º, 7º e 47 do Decreto nº 6.306, de 2007, que estabelece do Regulamento do IOF; e art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 907, de 2009.

PRELIMINARES

1. DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO POR AUSÊNCIA DE FATO GERADOR DO IOF

Inicia sua peça recursal, a recorrente Intercement Participações S.A. (ICP), requerendo a decretação de nulidade do lançamento, tendo em vista que a legislação determina que o IOF, na modalidade crédito, deve incidir nas operações financeiras nas quais o credor é pessoa jurídica estabelecida no Brasil e os recursos foram entregues ou colocados à disposição no território nacional.

Entende, portanto, que sua operação refere-se a crédito externo, sujeito ao IOF câmbio, sendo excluída a incidência do IOF crédito, por conta da previsão do § 2º do art. 2º do Decreto nº 6.306, de 2007:

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);

II - operações de câmbio (Lei nº 8.894, de 21 de junho de 1994, art. 5º);

(...)

§ 2º Exclui-se da incidência do IOF referido no inciso I a operação de crédito externo, sem prejuízo da incidência definida no inciso II. (destaquei)

Inicialmente, há que se afastar a preterição de nulidade, haja vista que o auto de infração foi lavrado por servidor competente e cumpriu com todos os requisitos formais do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972. Ademais, nos termos do art. 59 do mesmo decreto, são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não presentes tais vícios, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Outrossim, o ponto ora levantado se trata de questão de mérito apresentada como preliminar, que será analisado em momento adequado.

Nesse sentido, em relação à alegação de nulidade, afasto a preliminar arguida.

2. DA ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA DO DIREITO DE EXIGÊNCIA DO IOF

O auto de infração foi lavrado em 18.12.2019 para o fato gerador de 31.03.2014, nesse sentido, alega a recorrente ICP que o crédito tributário fora atingido pela decadência, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

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.

Em primeiro lugar, conforme se depreende da leitura do *caput* do art. 150, a definição do termo inicial do prazo decadencial depende do pagamento antecipado do tributo. A autoridade fiscal, na introdução do Termo de Verificação Fiscal, faz constar tal informação, nesse sentido, o contribuinte sequer faz prova, a seu favor, do recolhimento do tributo para afastar o art. 173, I, do CTN.

A recorrente alega que o argumento de “suposta falta de recolhimento de tributo”, utilizado pela autoridade fiscal e pelo julgador de piso, para afastar o art. 150, §4º, do CTN, não encontra base legal.

Em relação ao apontamento da “suposta falta de recolhimento”, devemos analisar a quem recaía a responsabilidade. Pela inteligência do art. 5º, III, do Decreto nº 6.306, de 2007, é responsável pela cobrança do IOF e pelo seu recolhimento ao Tesouro Nacional a pessoa jurídica que conceder o crédito, nas operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros.

E, por ser credora na operação de crédito considerada pela fiscalização, à recorrente recai o papel de responsável pelo recolhimento. Contudo, como a própria recorrente sustenta pela ausência de fato gerador do IOF, de certo não procedeu ao recolhimento, ocorrência que foi confirmada pela autoridade fiscal durante o procedimento; nesse sentido, ausente prova em contrário, não há como tratar de suposição, mas, sim, de fato incontroverso de que não houve prévio recolhimento.

A respeito do argumento de falta de base legal, o STJ, no julgamento do RE nº 973.733/SC, fixou o Tema Repetitivo nº 163, sob a tese “*O prazo decadencial de 5 anos (Art. 173, I, do CTN) inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador, se não houver declaração ou pagamento antecipado, e não há dolo, fraude ou simulação*”. Reproduzo excerto da ementa da decisão:

[...] TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito [...]

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado [...]

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do *Codex Tributário*, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal [...]

7. [...] Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973733 SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Ademais, argumenta a recorrente de que não houve comprovação, pela autoridade fiscal, da conduta ilícita. Tal matéria é afeita ao mérito, do que caberá analisar se há elementos suficientes nos autos em relação às condutas dos imputados para manutenção do crédito tributário, da multa qualificada e da responsabilidade tributária solidária.

Portanto, apenas em relação à questão preliminar, afasto a decadência.

3. DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO ACÓRDÃO POR VIOLAÇÃO AO ART. 146 DO CTN

Afirma a recorrente que a decisão de primeira instância é nula, por violação do art. 146 do CTN, por inovação do critério jurídico, quando da análise do propósito negocial das operações financeiras realizadas.

Não há como prosperar a tese da defesa.

Isso porque o argumento de propósito negocial fora levantado pela própria recorrente em sua impugnação:

Fl. 470

Como será demonstrado, as operações de compra e venda das ações da Cimpor não envolveram a prática de quaisquer atos simulados pelas partes ou fraude à lei tributária – consequentemente, sonegação e conluio – tendo sido o todo o negócio regularmente declarado (conforme documentação particular e pública) e praticado nos estritos termos da lei.

Dessa forma, considerando que o objetivo de reorganização do Grupo, bem como da compra e venda das ações da Cimpor, são **propósitos negociais legítimos**, que não podem ser afastados por alegação de abuso de forma (por suposta falta de usualidade da operação) pela inexistência de base legal, deve ser considerado improcedente o auto de infração.

Fl. 472:

respeito do tema, vale ressaltar que a licitude e transparência de operações são critérios comumente adotados pelo CARF para afastar a existência de simulação:

“(...) SIMULAÇÃO DE NEGÓCIOS.

*O planejamento tributário que é feito segundo as normas legais e que não configura as chamadas operações sem **propósito negocial**, não pode ser considerado simulação se há não elementos suficientes para caracterizá-la.*

(destaquei)

Também não deve ser acolhida a preterição de nulidade a partir da tentativa de justificar, em seu recurso voluntário, que a menção à questão do “propósito negocial legítimo”, na impugnação, não objetivou a discussão a respeito do planejamento tributário, “mas apenas que o propósito da compra e venda era e sempre foi legítimo, com respaldo na lei”.

A tentativa de explicação no recurso voluntário não consegue escapar da questão do propósito do negócio, pelo contrário, cai novamente nele, portanto, não cabe arguição de nulidade quando o acórdão recorrido apenas contrapõe a razão trazida na impugnação.

Neste sentido, entendo que a decisão recorrida encontra-se em conformidade com a motivação lançada no TVF, do que afasto a preliminar de nulidade deste capítulo.

4. DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO POR AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO

Por fim, o responsável solidário José Edison Barros Franco pede pela nulidade do lançamento fiscal, porque a intimação para ciência do auto de infração foi endereçada, unicamente, para a sede da ICP, que é distinta do seu domicílio tributário eleito.

Para o recorrente, em razão da ausência de intimação no seu domicílio tributário deve-se determinar a reforma do acórdão recorrido e o reconhecimento da nulidade do lançamento, em respeito ao disposto no art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, e aos princípios constitucionais do devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

Por fim, cita decisões deste Conselho, que reconheceram a nulidade do lançamento, como no Acórdão nº 2301-004.372, Acórdão nº 1302-003.225 e Acórdão nº 1802-002.207.

A despeito do posicionamento manifestado nas decisões citadas, possui entendimento diverso, no sentido de que a nulidade depende de demonstração do prejuízo causado pela ciência em domicílio diverso e de que o comparecimento espontâneo do réu ao processo supera eventual falha na ciência. Com efeito, o princípio da instrumentalidade das formas determina que se avalie a regularidade do ato processual em razão do atingimento dos objetivos almejados.

De modo a fundamentar meu posicionamento, adoto e transcrevo os seguintes precedentes deste Conselho:

VÍCIO FORMAL. NÃO OBSERVÂNCIA DE RITO PROCESSUAL PRÓPRIO. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

Vício formal no ato administrativo de lançamento ocorre na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato. A não observância de rito processual próprio, por si só, não configura prejuízo à defesa a ensejar a declaração de nulidade.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INSTRUMENTALIDADE DAS FORMAS.

O reconhecimento de nulidade processual depende da demonstração do prejuízo causado. Quando suprível a nulidade, desnecessária sua declaração.

DEVIDO PROCESSO LEGAL. PREJUÍZO. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO. INSTRUMENTALIDADE.

Previsto no art. 5º da Constituição, o direito à ampla defesa é um dos pilares do devido processo legal. No âmbito do processo administrativo federal, tal direito tem seu conteúdo definido na Lei nº 9.784/99. O princípio do devido processo legal possui como núcleo mínimo o respeito às formas que asseguram a dialética a respeito dos fatos e imputações jurídicas enfrentadas pelas partes. O descumprimento de determinada forma, desde que não cause prejuízo ao

contribuinte, não acarreta nulidade do procedimento (princípio da instrumentalidade).

(Processo nº 10510.720712/2015-37, Acórdão nº 2401-006.056, Sessão de 12 de março de 2019, Conselheiro Matheus Soares Leite)

PAF. NULIDADES. PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE DAS FORMAS.

Somente se declara a nulidade quando dela resultar prejuízo para o sujeito passivo e este não houver lhe dado causa.

(Processo nº 10830.002559100-56, Acórdão nº 201-77.353, Sessão de 2 de dezembro de 2003, Conselheira Josefa Maria Coelho Marques)

PRELIMINAR - NULIDADE DA NOTIFICAÇÃO POR EDITAL - PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE A notificação por edital, segundo o art. 23, §1º, do Decreto 70.235/72 é meio idôneo de intimação desde que precedida, comprovadamente, de que reste improfícuo, ao menos, um meio possível tendente à localização e intimação do contribuinte, de modo que quando realizada independente da comprovação de ineficácia das demais formas de intimação previstas no Decreto 70.235/72 deve ser declarada nula. O princípio da instrumentalidade das formas, previsto no art. 244 do CPC estabelece que um ato será convalidado, ainda que realizado de modo distinto do previsto em lei, se alcançar sua finalidade. Necessária a comprovação de prejuízo ao contribuinte para que reste declarada nula notificação por edital que atendeu à sua finalidade. O comparecimento do contribuinte convalida o vício da notificação nos termos do art. 26, §5º, da Lei nº 9.784/99.

(Processo nº 13227.720588/2011-70, Acórdão nº 2202-002.507, Sessão de 16 de outubro de 2013, Conselheiro Rafael Pandolfo)

FALHA NA INTIMAÇÃO. COMPARECIMENTO ESPONTÂNEO AO PROCESSO.

O comparecimento espontâneo do interessado ao processo, do qual obteve cópia integral, supre qualquer eventual falha na intimação.

Considera-se ocorrida a ciência na data do recebimento das cópias, contando a partir daí o prazo para interposição de recurso voluntário.

Aplicação subsidiária do art. 239, § 1º, do CPC e do art. 26, § 5º, da Lei nº 9.784/1999.

(Processo nº 19515.722365/2011-88, Acórdão nº 1101-001.577, Sessão de 24 de junho de 2025, Conselheiro Jeferson Teodorovicz)

PRELIMINAR - NULIDADE - AUTO DE INFRAÇÃO - CERCEAMENTO DE DEFESA - INTIMAÇÃO EM ENDEREÇO DIVERSO

Mesmo que o contribuinte tenha sido intimado em local diverso, não há que se falar em nulidade da autuação, vez que, para declarar nulo um ato administrativo, cabe ao contribuinte comprovar que houve prejuízo em sua defesa, já que todo o *iter* do processo administrativo fiscal, previsto no Decreto nº 70.235/72, está transcorrendo nos estritos limites da legalidade.

(Processo nº 10920.001659/2003-14, Acórdão nº 2002-005.760, Sessão de 20 de outubro de 2020, Conselheiro Thiago Duca Amoni)

Cabe destacar, inclusive, que a apresentação de defesa, mesmo ante ausência de intimação, supre vício processual, conforme ementas parciais das decisões abaixo transcritas:

FALTA DE INTIMAÇÃO - VÍCIO SANÁVEL POR COMPARECIMENTO ESPONTÂNEO DO CONTRIBUINTE. NÃO DEMONSTRAÇÃO DE PREJUÍZO. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA NÃO PREJUDICADOS.

Tendo sido intimado o contribuinte em endereço que não era o seu mas protocolizada e conhecida a manifestação de conformidade, não há qualquer nulidade pois não demonstrado qualquer prejuízo ao contribuinte.

(Processo nº 10120.728985/2013-51, Acórdão nº 1401-002.687, Sessão de 14 de junho de 2018, Conselheira Letícia Domingues Costa Braga)

RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE DEFESA. VÍCIO PROCESSUAL. SUPRIMENTO.

A apresentação espontânea do Recurso Voluntário pelos responsáveis solidários, não intimados do Acórdão de primeira instância, com demonstração de pleno conhecimento do teor daquela decisão, ausência de invocação de prejuízo e contendo exaustiva defesa, supre o vício processual.

NULIDADE. CAUSA NÃO PRESENTE.

Não constatada preterição ao direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal do contribuinte e tendo sido lavrado por autoridade competente o Auto de Infração, não se cogita de possibilidade capaz de nulificar o lançamento, conforme previsto no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

(Processo nº 13864.720066/2016-77, Acórdão nº 1302-002.267, Sessão de 13 de março de 2018, Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo)

Nessa seara, aplicando-se subsidiariamente o Código de Processo Civil, aprovado pela Lei nº 13.105, de 2015, ao Processo Administrativo Fiscal Federal, tem-se que:

Art. 239. Para a validade do processo é indispensável a citação do réu ou do executado, ressalvadas as hipóteses de indeferimento da petição inicial ou de improcedência liminar do pedido.

§ 1º **O comparecimento espontâneo do réu ou do executado supre a falta ou a nulidade da citação**, fluindo a partir desta data o prazo para apresentação de contestação ou de embargos à execução. (destaquei)

Por fim, a apresentação da peça impugnatória sem a demonstração de qualquer prejuízo, impede o reconhecimento do vício processual. É o princípio do *pas de nullité sans grief*, que estabelece que a nulidade só deve ser declarada com a comprovação do prejuízo efetivo, mesmo que o ato desrespeite regras formais, validando tal ato com o alcance de sua finalidade original. Tal princípio encontra-se no art. 283, parágrafo único do CPC:

Art. 283. O erro de forma do processo acarreta unicamente a anulação dos atos que não possam ser aproveitados, devendo ser praticados os que forem necessários a fim de se observarem as prescrições legais.

Parágrafo único. Dar-se-á o aproveitamento dos atos praticados desde que não resulte prejuízo à defesa de qualquer parte.

Nessa seara, podemos citar as seguintes decisões deste Conselho:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. NULIDADE FORMAL AFASTADA. AUSÊNCIA DO BINÔMIO DEFEITO-PREJUÍZO.

De acordo com o princípio *pas de nullité sans grief*, que na sua tradução literal significa que não há nulidade sem prejuízo, não se declarará a nulidade por vício formal se este não causar prejuízo.

Mesmo que estejamos diante de um vício formal no lançamento, a sua nulidade não deve ser decretada, por ausência de efetivo prejuízo por parte do contribuinte em sua defesa. Não há de se falar em nulidade do lançamento, por não restar configurado o binômio defeito-prejuízo.

(Processo nº 36950.001899/2006-90, Acórdão nº 9202-01.608, Sessão de 10 de maio de 2011, Conselheiro Elias Sampaio Freire)

NULIDADE. EFEITO COMPROMETEDOR DO PROCESSO. INEXISTÊNCIA.

No âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a "declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte".

(Processo nº 13884.722925/2015-43, Acórdão nº 1201-004.549, Sessão de 08 de dezembro de 2020, Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior)

Em razão não restar caracterizada nenhuma ofensa aos direitos do recorrente, não há que se falar em nulidade do lançamento fiscal, do que afasto a preliminar arguida.

MÉRITO

1. DA ALEGAÇÃO DE LEGÍTIMA OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA DE AÇÕES

Inicialmente alega a recorrente ICP que a exigência de IOF decorre da compra, por ela, da participação societária na empresa Cimpor. Informa que adquiriu as ações da Cimpor juntos à CCSA, pelo valor de R\$ 265 milhões, pagos à vista. Afirma que apresentou os contratos de compra e venda, bem como os extratos e comprovantes bancários. Segue explicando que obrigação de pagamento pela aquisição das ações foi “genericamente – e por mera imprecisão terminológica – denominada empréstimo” em sua contabilidade.

Passa a expor o racional sobre a venda, a prazo, das ações da Cimpor para a ICAH pela ICP. Novamente afirma que houve imprecisão terminológica pelo departamento contábil ao classificar a operação como empréstimo.

Em seu extenso arrazoado, a recorrente apenas reproduz trechos do TVF e da decisão recorrida, argumentando que não cabe à autoridade fiscal o papel de administrador do negócio, classificando as análises como subjetivas, desprovidas de balizadores concretos decorrentes de lei e fundamentados em impressões.

Sustenta que a autoridade fiscal foi incoerente ao desconsiderar declarações das participantes do negócio, contudo, de forma conveniente, aproveitou da classificação contábil imprecisa da recorrente.

Por fim, defende que operação realizada entre a ICP e a ICAH não se assemelha ao contrato de mútuo e deriva de mero ajuste entre vendedora e compradora para a troca de ações, pela promessa de pagamento de preço futuro, e entende que este modelo é corriqueiro no mundo dos negócios.

A explicação da recorrente de mera imprecisão contábil, a técnica argumentativa *ad hominem* e a resposta para as acusações na esgotada máxima do “se não é proibido, é permitido”, baseado no princípio da legalidade estrita e da tipicidade cerrada, não merece prosperar.

A operação entre a recorrente ICP, que comprou à vista e vendeu a prazo, com sucessivos adiamentos de pagamento, o mesmo lote de ações, pelo mesmo preço, cobrando juros pela contraprestação de sua controlada ICAH, não pode ser encarada como operação comum de “compra e venda”.

Bem sintetizou o julgador de piso, da análise do mérito desta questão (fl. 564):

De pronto, há que se registrar dúvida não haver, quanto ao fato de as operações pela Fiscalização abordadas se encontrarem respaldadas pela apresentação dos

contratos de compra e venda acima citados. Na realidade, o que se encontra em cheque é o aspecto material das operações, ou seja, se foram efetivamente foram praticadas, como quer fazer crer a Defendente, ou, ao contrário, se representam operações simuladas, formalizadas tão-somente com vistas à mitigação irregular do ônus tributário da Autuada, conforme entendido pela Fiscalização. (destaque no original)

Enquanto a recorrente alega que os contratos de compra e venda das ações da Cimpor pela CCSA, à vista, para a ICP, desta, por sua vez, para a ICAH, a prazo, trata-se de operação ordinária, os fatos demonstram que o objetivo era a transferência das ações emitidas pela Cimpor de posse da CCSA para a ICAH com utilização de recursos da ICP, nesse sentido, ao realizar o pagamento à CCSA, a ICP realizou, em última análise, o pagamento em nome da ICAH.

De modo diverso ao que defende a recorrente, a operação comum de compra e venda de ações opera-se mediante a compra a prazo com a venda à vista, de modo a se levantar recursos à vista, e não através da forma adotada pela recorrente, com a compra à vista e a venda a prazo, mediante remuneração de juros, o que justamente se equipara a uma operação de crédito. Nesse sentido, conforme concluiu a autoridade fiscal (fl. 409): “Comprar à vista e imediatamente vender a prazo pelo mesmo preço cobrando juros é financiar o comprador final, qualquer que seja o contexto”.

A fiscalização relacionou os fatos que amparam a artificialidade da operação da recorrente:

- 1) A CCSA é controladora da CCL e da ICP, e a ICP é controladora e única acionista da ICAH, que é controladora da Cimpor;
- 2) A Cimpor era companhia aberta, contudo a negociação das ações deu-se fora da bolsa;
- 3) Os responsáveis solidários José Edison Barros Franco e Cláudio Borin Guedes Palaia constavam como executivos da ICP e da CCL e assinam todos os contratos;
- 4) Não houve registro contábil da entrada ou da saída das ações da Cimpor no patrimônio da ICP;
- 5) As ações foram transferidas da conta de custódia da CCSA diretamente para a conta de custódia da ICAH;
- 6) A escrituração contábil da ICP reporta registros de mútuo a receber da ICAH;
- 7) Na aquisição das ações, a ICP debita conta de passivo de empréstimo a pagar e credita bancos. A conta de passivo passa a apresentar um saldo devedor de R\$ 264,45 milhões; Na venda das ações, a ICP debita a conta de ativos de empréstimo a longo prazo a receber e credita a conta de passivo citada, anulando o lançamento anterior. Ao final o que permanece é a saída de dinheiro do ativo, substituído pelo mútuo a receber da ICAH; e

- 8) A ICP apresentou os contratos de compra e de venda e comunicação da Cimpor, intitulada “Transações de ações por entidades relacionadas com dirigentes”, em que informa à Comissão do Mercado de Valores Mobiliários ter recebido de José Edison Barros Franco, dirigente da ICP e da CCL e participante de todos os contratos, informações sobre os três contratos realizados. Uma só pessoa declara pelas quatro empresas.

Nesse contexto, resta evidente que a ICP não havia interesse nas operações com as ações da Cimpor, não obteve ganho na operação e sequer exerceu direitos cabíveis aos acionistas, como direito a voto ou participação nos resultados da Cimpor, atuando, assim, como um intermediário financeiro. Cabe reproduzir as conclusões expostas no TVF (fl. 410):

(...) A ICP não tinha nenhum interesse nas ações transacionadas, o que fica claro na resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0008. Solicitada a informar os benefícios de ter adquirido e alienado as ações no mesmo dia, a contribuinte informou que assim ocorreu “devido à decisão do acionista de manter uma estrutura com uma única empresa controlada direta na Europa”. Corroborando a afirmação, em resposta ao Termo nº 0010 a contribuinte informou que “A Companhia possui apenas em seu ativo não circulante, investimento na controlada ICAH”. Por outro lado, a Mover, novo nome da CCSA, informou em diligência que “comprou as ações da CCCLux a prazo, e em condições de mercado equivalentes ao custo de captação da CCCLux, por outro lado a venda para a Intercement Participações foi realizada na condição à vista, e permitiu dessa forma a monetização imediata das ações adquiridas pela MOVER”.

O papel da ICP nesses negócios é de intermediária entre a CCSA e a ICAH. Na narrativa dos contratos o papel da ICP nos negócios seria intermediar transações comerciais, comprando de sua controladora e vendendo para sua controlada. Entretanto, o papel da ICP é de intermediária financeira, de fornecedora dos recursos para a ICAH adquirir as ações vendidas pela CCSA. O ganho da ICP decorre da variação cambial e dos juros cobrados sobre o valor da transação.

As respostas ao Termo 0008 e à diligência na Mover permitem constatar que realmente o objetivo buscado na operação como um todo, desde a aquisição a prazo das ações pela CCSA junto à CCL, era a transferência de recursos financeiros em moeda nacional entre as empresas brasileiras ICP e CCSA e a transferência de investimentos entre as empresas europeias CCL e ICAH. Nos negócios, as transferências ocorreram de um modo tal que a CCSA, além da monetização, ficou devedora em euros, e a ICP credora em euros, em prazos diferentes, o que reforça o papel financeiro da ICP.

A compra e a venda das ações pela ICP (a segunda parte dos negócios) são construções artificiais realizadas dessa forma unicamente para evitar a incidência do IOF sobre os recursos disponibilizados pela contribuinte para sua controlada ICAH adquirir ações da sua controladora CCSA.

Portanto, não se trata de lançamento com fundamento em conveniência ou baseado em impressões, não foram fatos que isoladamente levaram à conclusão de simulação, como quer fazer crer a recorrente, é todo quadro indiciário que compõe a situação de fato, conforme bem sintetizado pela ementa do Acórdão nº 3401-013.676, de relatoria do Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, que passo a reproduzir:

PROVA. CONJUNTO DE INDÍCIOS. ELEMENTOS PROBATÓRIOS VÁLIDOS.

A comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, de forma válida e eficaz, por um conjunto de elementos/indícios que, agrupados, têm o condão de estabelecer a caracterização daquela matéria de fato verificada. A demonstração de um conjunto de indícios coesos e coerentes entre si, apontando na direção vislumbrada, pela Fiscalização, constitui prova suficiente para a comprovação da infração.

Ainda a respeito da comprovação da simulação, pertinente trazer as razões do voto vencedor do Acórdão nº 1301-004.305, do Conselheiro Ricardo Antonio Carvalho Barbosa, que passo a transcrever:

Em seu recurso, a defesa também alega, que a “... simulação não se presume e não se prova por meio de indícios, ela deve ser efetivamente comprovada”.

Não encontro fundamentos para acolher tal argumentação. Não há limitações referentes às provas que podem ser produzidas no processo administrativo fiscal, devendo, admitir-se, em princípio, qualquer classe de prova das que se aceitam na legislação processual civil vigente. O art. 30 da Lei nº 9.784, de 1999, apenas repete o comando constitucional nº sentido de que “São inadmissíveis no processo administrativo as provas obtidas por meios ilícitos”.

Assim, são hábeis para comprovar a verdade dos fatos no âmbito do processo administrativo fiscal todos os meios de prova admitidos em direito (art. 24 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011). A “prova por presunção” está devidamente positivada nº ordenamento jurídico brasileiro, estando incluída dentre os meios de prova citados exemplificativamente pelo art. 212, inciso IV, do Código Civil.

Art. 212. Salvo o negócio a que se impõe forma especial, o fato jurídico pode ser provado mediante:

I - confissão;

II - documento;

III - testemunha;

IV - presunção;

V - perícia.

(destaque acrescido)

Note-se que a única ressalva que o dispositivo estabelece é “*salvo o negócio a que se impõe forma especial*”, o que não vem a ser o caso.

Na simulação é preciso buscar o seu motivo, a chamada *causa simulandi*.

Da lição de Francisco Ferrara, *causa simulandi* é "o interesse que leva as partes a estabelecer um ato simulado, a razão que conduz a fazer aparecer um negócio que não existe ou a mascarar um negócio sob uma forma diferente: é o porquê do engano". Na simulação absoluta, por exemplo, a *causa simulandi* poderá ser o interesse do devedor em subtrair o seu patrimônio à execução iminente dos credores; na simulação relativa, poderá ser a intenção de não revelar a verdadeira natureza do contrato para fugir a uma proibição ou certas consequências da lei, ou de esconder a verdadeira pessoa que contrata, no caso da interposição de pessoa.

Na seara tributária, o ato ou negócio simulado pretende evitar o fato gerador previsto em lei. Assim, pode-se afirmar que a *causa simulandi* na esfera tributária é a redução, a postergação ou a eliminação total da tributação. (...)

Não restam dúvidas sobre as dificuldades que se tem para se comprovar a existência de um ato simulado, dado que, por sua própria natureza, o vício é oculto.

Dificilmente os simuladores produzem prova documental da simulação realizada. Assim, em geral, a prova da simulação é uma prova indireta, a partir de indícios convergentes. Entendimento em contrário, praticamente tornaria sem aplicação o art. 167 do Código Civil. Desconheço o amparo legal para essa vedação.

Nesse diapasão, é preciso buscar o motivo da simulação, a chamada *causa simulandi* - interesse que leva as partes a estabelecer um ato simulado. (destaques no original)

Por fim, a respeito da alegação de mero equívoco e conveniência da fiscalização na utilização dos lançamentos contábeis como evidência da infração verificada, resta esclarecer à recorrente que a escrituração contábil faz prova contra as pessoas a que pertencem, conforme estabelece o direito material e processual ao reger a matéria:

Lei nº 10.406, de 2002 – Código Civil

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

Lei nº 13.105, de 2015 - CPC

Art. 417. Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Deste modo, a partir da contabilidade da recorrente (Razão 206020001 – EMPRESTIMOS – EMPRESAS DO GRUPO), restou evidenciada a operação de crédito entre a ICP e

outra empresa do grupo econômico, a ICAH. Não houve erro na escrituração, a própria recorrente assim reconheceu à autoridade tributária durante o procedimento fiscal (fl. 408):

A contribuinte reconhece que a substância do negócio realizado pela ICP é o empréstimo de recursos para a ICAH, uma vez que contabilizou a saída de recursos como mútuo. E o reconhece com base nas condições dos contratos.

Negócio semelhante ao de 2014 foi realizado pela contribuinte em 2013 (documentos juntados ao processo). Em relação a este, o Termo de Intimação Fiscal nº 0006 solicitou “explicar porque em 02/09/2013 reclassificou na contabilidade os créditos no valor de R\$300.000.000,00 de venda de ações para mútuo (transferência da conta "126020001 - Créditos com sociedades vinculadas LP" para "126040001 – Empréstimos Empresas Grupo LP).” **Em resposta a contribuinte informou que “A reclassificação contábil foi realizada, após análise adequada da transação, prevalecendo a essência sobre a forma,** principalmente na interpretação das cláusulas 1.7 e 1.8 do “Contrato de Compra de Ações – ICP e IAH”, assinado em 09 de agosto de 2013, onde é **mencionado o cálculo de juros a ser pago pela Intercement Austria Holding (compradora) à Intercement Participações (vendedora), caracterizando um empréstimo entre empresas do Grupo”**. (destaquei)

Pertinente a reprodução, neste ponto, do decidido pelo julgador *a quo* (fl. 571):

Com efeito, não é admissível que uma empresa do porte da INTERCEMENT PARTICIPAÇÕES SA, integrante de um dos maiores grupos empresariais do País, tendo por CNAE a atividade econômica de “HOLDING DE INSTITUIÇÕES NÃO FINANCEIRAS”, sofra de limitações em seu plano de contas que não permitam contabilizar a aquisição de uma substancial participação societária na forma prevista pelos manuais de contabilidade, ou seja, como um elemento do Ativo Não Circulante da modalidade Investimentos.

Sobretudo pelo fato de a Impugnante se tratar justamente de uma empresa de holding, não há como se crer não possuir em seu Plano de Contas a rubrica Investimentos. Então, como estaria registrada a sua condição de controladora da Intercement Áustria Holding, cabe se especular!

Conforme acima destacado, o que se percebe é que a Impugnante contabilizou a operação com o lançamento a débito de uma conta do Ativo Não Circulante, ou seja, como um direito a receber registrado sob a forma de mútuo.

Com efeito, os fatos e os indícios coesos e coerentes entre si, apurados pela autoridade tributária, fazem prova da infração imputada, do que afasta a alegação de autuação infundada e de legítima operação de compra e venda de ações para negar provimento ao recurso neste tópico.

2. DA ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE IOF NO CASO CONCRETO

Neste capítulo recursal, a recorrente retoma a linha de que a operação, caso fosse reclassificada, diria respeito a crédito externo, conforme previsto no §2º do art. 2º, do Decreto nº 6.306, de 2007, bem como alega que o IOF crédito apenas incide em operações entre credor e devedor domiciliados no país.

Defende que a compra e venda das ações da Cimpor não possui natureza de mútuo, que “(i) possui obrigação unilateral, por parte do devedor; (ii) é temporário, uma vez que pressupõe a restituição da coisa que foi emprestada; e (iii) envolve o empréstimo de coisa fungível, de mesmo gênero, qualidade e quantidade”.

Sustenta, novamente, com base nos princípios da legalidade estrita e da tipicidade cerrada, que “o auto de infração fere o direito de os particulares organizarem livremente as próprias atividades” e que “não deve haver qualquer limitação à prerrogativa de organização de atividades e negócios”. Invoca dispositivos da Lei nº 13.874, de 2019, que instituiu a Declaração de Direitos da Liberdade Econômica, estabelecendo garantias de livre mercado.

Afirma que o art. 187 do Código Civil somente pode ser aplicável ao Direito Tributário se analisado em conjunto com o art. 188, I, do mesmo código. Reproduzo os dispositivos:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Art. 188. Não constituem atos ilícitos:

I - os praticados em legítima defesa ou no exercício regular de um direito reconhecido;

II - a deterioração ou destruição da coisa alheia, ou a lesão a pessoa, a fim de remover perigo iminente.

Parágrafo único. No caso do inciso II, o ato será legítimo somente quando as circunstâncias o tornarem absolutamente necessário, não excedendo os limites do indispensável para a remoção do perigo.

Não assiste razão a recorrente.

A recorrente parece defender que o exercício regular de direito na operação de compra e venda das ações da Cimpor equivale a uma conduta ilícita, à primeira vista, mas, por ser permitida ou autorizada em lei que, mesmo parecendo ilícita, é considerada lícita e não punível.

A conduta não pode ser considerada lícita, na medida em que objetivou impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, mediante a modificação das suas características essenciais, de modo a evitar o seu pagamento do imposto devido. Não houve excludente de ilicitude.

A distância entre a essência e a forma não permite reconhecer a operação como de natureza diversa, visto que o contrato possui cláusulas características de empréstimo (fl. 408):

1.6 **A Compradora deverá pagar juros à Vendedora**, incidentes sobre o valor não pago do Preço de Aquisição desde (e incluindo) esta data, mas excluindo, a data em que o Preço de Aquisição for pago, no todo ou em parte.

1.7 **O Preço de Aquisição deverá acrescido de juros iguais à taxa de 2,0% ao ano**, e tais juros serão devidos e pagos na data em que o Preço de Aquisição for pago, no todo ou em parte, pela Compradora à Vendedora.

1.8 O cálculo dos juros será feito pela Vendedora com base em um ano de 360 dias, considerando o número efetivo de dias transcorridos. Os juros incidirão a partir (e incluindo) esta data até (mas excluindo) a data em que o pagamento for feito pela Compradora à Vendedora.

Ao invocar a Lei nº 13.874, de 2019, a recorrente parece ignorar as alterações trazidas por esta lei ao art. 113 do Código Civil, que estabelece critérios para interpretação de negócios jurídicos, conforme se verifica:

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: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

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)

IV - for mais benéfico à parte que não redigiu o dispositivo, se identificável; e (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

V - corresponder a qual seria a razoável negociação das partes sobre a questão discutida, inferida das demais disposições do negócio e da racionalidade econômica das partes, consideradas as informações disponíveis no momento de sua celebração. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

Curioso notar que, apesar de não expressamente reproduzidos no TVF, os critérios elencados encontram-se na base da imputação da autoridade fiscal, ao demonstrar a ineficácia da operação de compra e venda perante à Fazenda Pública e as características atípicas dos contratos firmados (fl 413):

Comprar à vista e imediatamente vender a prazo pelo mesmo preço cobrando juros é financiar o comprador final.

Da mesma forma que não se reconhece validade a uma compra e venda a preço vil, também não se reconhece validade a duas operações de compra e venda

praticamente simultâneas, em que **na compra** o bem comprado apenas em declarações transitou pelo ativo da vendedora, em que o bem vendido apenas em declarações pertenceu à vendedora, em que a passagem pelo patrimônio da empresa é inexistente ou meteórica, e em que **na venda** o preço é igual ao preço de compra, em que o ganho da contribuinte decorre da remuneração em juros do valor pago à controladora e varia ao longo do prazo diversas vezes prorrogado, em que o prazo de pagamento fica relegado à conveniência futura das partes chegando a seis anos sem parcelas intermediárias. Tudo isso em operações constituindo um negócio jurídico complexo, iniciado lá atrás com a alienação a prazo das ações da CCL para a holding CCSA para que esta pudesse se capitalizar. Essa não é a prática comum que a sociedade reconhece como característica das operações de compra e venda. Essa é sim a prática comum que a sociedade reconhece como característica de empréstimo de recursos financeiros, neste caso simultâneo à operação de compra e venda da qual a contribuinte **não faz parte**. (destaques no original)

Quanto à questão de que o contrato celebrado não possui natureza de mútuo, assim resolveu o acórdão recorrido:

Segundo disposto pelo artigo 586 do Código Civil, mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis em que o mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebe em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade. Afora isso, estabelece o artigo 591 do mesmo diploma legal que, no caso em que o mútuo é destinado a fins econômicos, que os juros são presumidos como devidos.

Conforme observado no contrato que deu azo à tributação, a coisa fungível disponibilizada pela INTERCEMENT PARTICIPAÇÕES SA, o dinheiro, deverá ser pela Intercement Áustria Holding devolvida em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade, ou seja, também em dinheiro, obviamente que acrescido pela incidência dos juros remuneratórios.

Diante dos fatos relatados no TVF, houve um empréstimo de recursos da ICP em favor da ICAH, para que esta adquirisse as ações da Cimpor pertencentes à controladora da ICP, a CCSA.

No que diz respeito à alegação de não incidência do IOF, em razão do disposto no §2º do art. 2º, do Decreto nº 6.306, de 2007, tem-se que a recorrente ICP possui domicílio no país, enquanto a mutuária encontra domiciliada no exterior (Áustria). Nesse sentido, o mútuo entre pessoa jurídica credora domiciliada no Brasil e pessoa jurídica tomadora domiciliada no exterior não corresponde a operação de crédito externo, havendo jurisprudência assentada do Superior Tribunal de Justiça sobre a abrangência do referido conceito, conforme os precedentes REsp nº 1.063.507/RS, AgRg no REsp nº 1.506.113/PR e AgInt nos EREsp nº 1.652.412/PR.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL EM MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS - IOF. **CONTRATO DE MÚTUA ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. MUTUÁRIA SEDIADA NO EXTERIOR. EMPRÉSTIMO DE MOEDA NACIONAL. CONVERSÃO EM DÓLAR. FATO AUTÔNOMO.** ART. 2º, § 2º, DO

DECRETO N. 4.494/2002. **OPERAÇÃO DE CRÉDITO EXTERNO. NÃO OCORRÊNCIA. INCIDÊNCIA DO "IOF CÂMBIO" E DO "IOF CRÉDITO". VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. AUSÊNCIA.**

1. A questão discutida limita-se a saber se o contrato de mútuo celebrado entre Sadesa Brasil Indústria e Comércio de Couros Ltda, mutuante, e Sadesa (HK) Limited, mutuária, configura hipótese de "operação de crédito externo", o que ensejaria as disposições do § 2º do art. 2º do Decreto n. 4.494/2002, tese defendida pela autora e desenvolvida pelo Tribunal a quo, ou simples contrato de mútuo celebrado no Brasil, tese defendida pela Fazenda Nacional, e que ensejaria a dupla incidência do IOF: uma, no momento da operação cambial; e outra, no momento da disponibilidade dos valores.

2. **Para haver a incidência da hipótese do § 2º do art. 2º do Decreto nº 4.494/2002, o contrato de mútuo deve referir-se a crédito advindo do exterior. Essa é a razão pela qual a incidência do IOF é excluída na disponibilização dos valores decorrentes do mútuo** (art. 2º, I, do Decreto nº 4.494/2002), **pois o tributo incidirá por ocasião da conversão dos valores, nas operações de câmbio** (art. 2º, II, do Decreto nº 4.494/2002).

3. **No caso, portanto, verifica-se que há duas operações distintas e autônomas, uma de crédito, outra de câmbio, que não são interdependentes para o cumprimento do contrato de mútuo firmado, pois o empréstimo em moeda nacional não necessita, para sua concretude, que se convertam em moeda estrangeira os valores contratados. A operação de câmbio, no caso, é fato autônomo decorrente tão somente da vontade das partes e, na prática, implica compra de moeda estrangeira para, na sequência, ser emprestada à mutuária.**

4. Assim, o acórdão recorrido está a negar vigência ao art. 13 da Lei n. 9.779/99.

5. O julgador, desde que fundamente suficientemente sua decisão, não está obrigado a responder todas as alegações das partes, a ater-se aos fundamentos por elas apresentados nem a rebater um a um todos os argumentos levantados, de tal sorte que a insatisfação quanto ao deslinde da causa não oportuniza a oposição de embargos de declaração, sem que presente alguma das hipóteses do art. 535 do CPC.

6. Ausência de violação ao art. 535 do CPC, pois o acórdão recorrido, de forma clara e fundamentada, aplicou o direito que entendeu incidir à espécie.

7. Recurso especial provido.

(REsp n. 1.063.507/RS, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 15/9/2009, DJe de 23/9/2009.)

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS - IOF. CONTRATO DE MÚTUA ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. MUTUÁRIA SEDIADA NO EXTERIOR. EMPRÉSTIMO DE MOEDA NACIONAL. CONVERSÃO EM DÓLAR. FATO

AUTÔNOMO. ART. 2º, § 2º, DO DECRETO N. 4.494/2002. OPERAÇÃO DE CRÉDITO EXTERNO. NÃO OCORRÊNCIA. INCIDÊNCIA DO "IOF CÂMBIO" E DO "IOF CRÉDITO".

1. A questão discutida limita-se a saber se o contrato de mútuo celebrado entre recorrente e empresa coligada com sede nos Estados Unidos configura hipótese de "operação de crédito externo", o que ensejaria as disposições do § 2º do art. 2º do Decreto n. 4.494/2002, tese defendida pela empresa; ou simples contrato de mútuo celebrado no Brasil, posição defendida pela Fazenda Nacional e adotada pela Corte de origem, e que ensejaria a dupla incidência do IOF: uma, no momento da operação cambial; e outra, no momento da disponibilidade dos valores.

2. **Para haver a incidência da hipótese do § 2º do art. 2º do Decreto nº 4.494/2002, o contrato de mútuo deve referir-se a crédito advindo do exterior. Essa é a razão pela qual a incidência do IOF é excluída na disponibilização dos valores decorrentes do mútuo** (art. 2º, I, do Decreto nº 4.494/2002), **pois o tributo incidirá por ocasião da conversão dos valores, nas operações de câmbio** (art. 2º, II, do Decreto nº 4.494/2002).

3. **No caso, portanto, verifica-se que há duas operações distintas e autônomas, uma de crédito, outra de câmbio, que não são interdependentes para o cumprimento do contrato de mútuo firmado, pois o empréstimo em moeda nacional não necessita, para sua concretude, que se convertam em moeda estrangeira os valores contratados. A operação de câmbio, no caso, é fato autônomo decorrente tão somente da vontade das partes e, na prática, implica compra de moeda estrangeira para, na sequência, ser emprestada à mutuária.** Precedente: REsp 1.063.507/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 23/9/2009.

4. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no REsp n. 1.506.113/PR, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 9/6/2016, DJe de 5/9/2016.)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. RECOLHIMENTO DE IOF. REMESSA DE RECURSOS FINANCEIROS AO EXTERIOR. DESPROVIMENTO DO AGRAVO INTERNO. MANUTENÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS.

I - Na origem, trata-se de mandado de segurança objetivando reconhecer o direito da impetrante de não recolher aos cofres públicos o IOF-Crédito sobre a remessa de recursos financeiros para o exterior, através de contratos de mútuo e garantir o direito da impetrante à compensação dos valores indevidamente recolhidos nos últimos 5 anos. Na sentença, denegou-se a segurança. No Tribunal a quo, a sentença foi mantida. Nesta Corte, negou-se provimento ao recurso especial.

II - De fato, entendeu a Primeira Turma, no acórdão embargado, ser a operação de crédito externo mencionada no art. 2º, § 2º, do Decreto n. 4.494/2002 aquela realizada entre credor sediado no exterior com o mutuário sediado no Brasil, reconhecendo a cisão entre a operação de crédito e a operação de câmbio, não havendo bis in idem.

III - Porém, o acórdão utilizado pela embargante como paradigma, qual seja, o REsp 1.041.079, relatado pelo Ministro Castro Meira, foi julgado em 2/9/2008 e publicado no DJe 10/11/2008. Ou seja, a embargante não se escora em dissenso jurisprudencial atual acerca da interpretação do art. 13 da Lei n. 9.779/1999.

IV - A propósito, a Segunda Turma, em julgamento mais recente (9/6/2016), reconheceu a cisão entre a operação de crédito e a operação de câmbio quando a mutuária estiver sediada no exterior, a justificar a incidência do IOF-Crédito e do IOF-Câmbio, por serem duas operações distintas e autônomas. Nesse sentido: (AgRg no REsp n. 1.506.113/PR, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 9/6/2016, DJe de 5/9/2016.)

V - Nesse ponto, é importante registrar que o STJ possui firme entendimento no sentido de que o dissenso jurisprudencial deve ser atual, conforme se extrai da Súmula n. 168/STJ e do art. 266 do RISTJ: "[...]6. Os embargos de divergência têm por objetivo uniformizar a jurisprudência do Tribunal ante a adoção de teses conflitantes pelos seus órgãos fracionários na decisão de casos similares, nos termos do art. 1.043, § 4º, do CPC de 2015 e do art. 266, caput, do RISTJ, sendo necessário que "o dissenso interpretativo seja atual, isto é, contemporâneo ao momento da oposição dos embargos de divergência" (REsp 1.490.961/RS, relatora Ministra Nancy Andrighi, Corte Especial, DJe 23/3/2018). [...] (AgInt nos EREsp n. 1.701.499/PE, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 30/5/2023, DJe de 2/6/2023.)"

VI - Ademais, o ponto controvertido no acórdão utilizado como paradigma referia-se às operações de crédito realizadas após a vigência da Lei n. 9.779/1999 e antes da vigência do Decreto n. 4.494/2002 (ou seja, durante a vigência do Decreto n. 2.219/1997), ao passo que o acórdão embargado se refere às operações de crédito realizadas após a vigência do Decreto n. 4.494/2002. Nesse sentido, consta no acórdão paradigma: "Aqui reside o cerne da controvérsia: as operações de crédito externo entre pessoas jurídicas que foram efetivadas na regência da Lei nº 9.779/99 e anteriormente à publicação do Decreto nº 4.494/02 devem recolher IOF na modalidade câmbio - por serem reguladas pelas mesmas normas aplicáveis às instituições financeiras, consoante dispõe o art. 13 da Lei nº 9.779/99 - ou crédito - em virtude da ressalva contida no Decreto nº 2.219/97 reportar-se apenas às operações deste jaez realizadas por instituições financeiras, como defende o Fisco?"

VII - Vê-se, portanto, não haver similitude entre os fatos examinados pelo acórdão paradigma e pelo acórdão embargado, sendo incabíveis os embargos de divergência, conforme sólido entendimento deste Tribunal, in verbis: "[...] 3. A

divergência viabilizadora dos embargos não ficou configurada, em razão da ausência de similitude fática e jurídica entre os acórdãos confrontados, uma vez que os acórdãos paradigmas trataram da garantia hipotecária, matéria distinta da hipótese sob análise, que diz respeito ao instituto da alienação fiduciária. [...]" (REsp n. 1.559.370/DF, relator Ministro Moura Ribeiro, Segunda Seção, julgado em 24/5/2023, DJe de 6/6/2023.)VIII - Agravo interno improvido.

(AgInt nos REsp n. 1.652.412/PR, relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Seção, julgado em 17/10/2023, DJe de 24/10/2023.)

Este Conselho analisou a matéria em diversos julgados, do que cabe reproduzir as seguintes decisões:

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

Data do fato gerador: 19/02/2002, 20/09/2002, 23/09/2002, 24/09/2002, 16/12/2002

FATO GERADOR

A entrega de montante ou de valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do mutuário, mediante contrato de empréstimo, constitui fato gerador do IOF.

EMPRÉSTIMO. CONCESSÃO. MUTUÁRIO DOMICILIADO NO EXTERIOR

A operação de crédito correspondente a empréstimo para pessoa jurídica domiciliada no exterior, mediante contrato de empréstimo, não constitui operação de câmbio nem de crédito externo, mas de mútuo, sujeita ao IOF.

(Processo nº 10680.100284/2005-06, Acórdão nº 3301-00.687, Sessão de 29 de setembro de 2010, Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes)

Assunto: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF

Exercício: 2007, 2008

ABRANGÊNCIA DA EXPRESSÃO “OPERAÇÕES DE CRÉDITO EXTERNO”

O contrato de mútuo deve referir-se a crédito advindo do exterior para caracterizar a hipótese do § 2º do art. 2º do Decreto nº 4.494/2002. Existência de duas operações distintas e autônomas, uma de crédito, outra de câmbio, que não são interdependentes para o cumprimento do contrato de mútuo firmado, pois o empréstimo em moeda nacional não necessita, para sua concretude, que se convertam em moeda estrangeira os valores contratados. Precedentes do STJ: REsp n. 1.063.507/RS; AgInt nº REsp n. 1.652.412/PR; AgRg no REsp 1506113/PR.

(Processo nº 16682.721085/2011-32, Acórdão nº 3302-014.862, Sessão de 28 de novembro de 2024, Conselheira Francisca das Chagas Lemos)

Assunto: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF

Ano-calendário: 2016

OPERAÇÕES DE CRÉDITO EXTERNO. MUTUANTE NACIONAL. ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Não há isenção ou não incidência de IOF nos empréstimos concedidos por pessoa jurídica domiciliada no Brasil a pessoa jurídica domiciliada no exterior. Isenção ou exclusão tributárias não podem ser instituídas por decreto. A responsabilidade pela cobrança e pelo recolhimento do imposto é da pessoa jurídica que concede o crédito.

(Processo nº 13855.722229/2019-16, Acórdão nº 3302-014.832, Sessão de 17 de outubro de 2024, Conselheiro Mário Sérgio Martinez Piccini)

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

Ano-calendário: 2008, 2009

OPERAÇÕES DE CRÉDITO. MÚTUO. MUTUÁRIAS SITUADAS NO EXTERIOR.

As operações de créditos concedidas pela contribuinte, na qualidade de mutuante, a suas subsidiárias no exterior, os quais não caracterizam empréstimo externo, sujeitam-se à incidência do IOF na modalidade crédito.

(Processo nº 10972.720009/2013-20, Acórdão nº 3201-004.189, Sessão de 29 de agosto de 2018, Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade)

Portanto, para haver a incidência da hipótese do § 2º do art. 2º do Decreto nº 6.306, de 2007, o contrato de mútuo deve referir-se a crédito advindo do exterior, dado que o IOF incidirá por ocasião da conversão dos valores na operação de câmbio, havendo reconhecimento do STJ de duas operações distintas e autônomas, como no presente caso, uma vez que “o empréstimo em moeda nacional não necessita, para sua concretude, que se convertam em moeda estrangeira os valores contratados”.

Por fim, imperioso destacar que a responsabilidade pela cobrança e pelo recolhimento do imposto é da pessoa jurídica cedente do crédito, ou seja, a ICP, nos termos do regramento estabelecido pelo art. 13, § 2º, da Lei nº 9.779, de 1999. O Decreto nº 6.306, de 2007, que regulamenta do IOF, nos arts. 4º e 5º, apresenta quem são os contribuintes e os responsáveis pela cobrança e recolhimento do imposto:

CAPÍTULO II

DOS CONTRIBUINTE E DOS RESPONSÁVEIS

Dos Contribuintes

Art. 4º Contribuintes do IOF são as pessoas físicas ou jurídicas tomadoras de crédito (Lei nº 8.894, de 1994, art. 3º, inciso I, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 58).

Parágrafo único. No caso de alienação de direitos creditórios resultantes de vendas a prazo a empresas de factoring, contribuinte é o alienante pessoa física ou jurídica.

Dos Responsáveis

Art. 5º **São responsáveis pela cobrança do IOF e pelo seu recolhimento ao Tesouro Nacional:**

I - as instituições financeiras que efetuarem operações de crédito (Decreto-Lei nº 1.783, de 1980, art. 3º, inciso I);

II - as empresas de factoring adquirentes do direito creditório, nas hipóteses da alínea “b” do inciso I do art. 2º (Lei nº 9.532, de 1997, art. 58, § 1º);

III - **a pessoa jurídica que conceder o crédito, nas operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros** (Lei nº 9.779, de 1999, art. 13, § 2º).

Diante disso, nego provimento ao recurso na matéria.

3. DA ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO E FRAUDE À LEI

Sustenta a recorrente que não houve qualquer tentativa de ocultação de fato ou informação nos contratos e que estes fazem expressa menção às operações de compra e venda das ações da Cimpor.

Ressalta que o fato de ter classificado as operações como empréstimo, de forma imprecisa, demonstra a ausência de qualquer intenção de prática de ato ilícito.

Colaciona decisões no âmbito deste Conselho e requer o cancelamento da autuação, porque se fundamentou em de abuso de direito, dolo, fraude e simulação, que não se verificam no caso.

Todas as alegações da recorrente, neste capítulo, são genéricas e baseiam-se em decisões cujo conjunto fático é diverso do ora apresentado.

Os instrumentos contratuais, isoladamente, não são suficientes para provar que todo movimento realizado em 31.03.2014, derivado da negociação das ações da Cimentos de Portugal S.G.P.S S.A. (Cimpor), inicialmente na venda a prazo da Camargo Correa Cimentos Luxembourg S.A.R.L. (CCL) para a Camargo Correa S.A. (CCSA), em seguida, a venda à vista da Camargo Correa S.A. (CCSA) para a Intercement Participações S.A. (ICP), e por fim, a venda a prazo da Intercement Participações S.A. (ICP) para a Intercement Austria Holding GmbH (ICAH), represente, de fato, uma operação de reorganização societária, mediante compra e venda de ações.

Pelo fluxo efetivo, a CCSA capitalizou-se pela venda para a ICAH, através de recursos financeiros liberados pela ICP, comprovado não só pelo registro na contabilidade da ICP do montante como mútuo a receber da ICAH, mas, também, pelo fato de que não houve registro contábil da entrada ou da saída das ações da Cimpor no patrimônio da ICP e as ações da Cimpor foram transferidas da conta de custódia da CCSA diretamente para a conta de custódia da ICAH.

Deste modo, por operar como intermediária financeira e contabilizar os valores como mútuo, correta a caracterização de simulação pela utilização de contrato de compra e venda de ações quando, na realidade, houve uma operação de crédito.

Pois bem. Deve-se revisitar a preliminar de decadência arguida, agora, concluindo-se como presentes os elementos indicativos da conduta de simulação, do que necessária a aplicação da Súmula CARF nº 72:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Nesse sentido, além da ausência do pagamento antecipado do imposto, a presença da prática da simulação atrai, igualmente, a aplicação do art. 173, I, do CTN.

Com efeito, nego provimento ao recurso no capítulo recursal.

4. DA MULTA QUALIFICADA

Sustenta a recorrente pela impossibilidade de manutenção da multa qualificada, visto que entende ter demonstrado plena capacidade e a intenção de realizar as operações de compra e venda das ações da Cimpor, como manifestação de liberdade contratual e de forma compatível com a estrutura proposta para a reorganização das empresas.

Defende que a autoridade fiscal não estava convicta da ocorrência da simulação ao incluir no texto do TVF a locução adverbial “em tese” em alguns parágrafos.

Cita diversos julgamentos do CARF a respeito da atribuição da multa qualificada e conclui que a compra e venda das ações da Cimpor representou legítimo exercício de manifestação de liberdade contratual, sem ocultação de fatos e modificação da natureza jurídica da relação entre as partes, demonstrando a completa inexistência de base fática para a qualificação da multa de ofício.

Sem razão a recorrente.

A defesa prende-se à locução “em tese” para afirmar que há falta de convicção e hesitação, por parte da autoridade fiscal, no que diz respeito à ocorrência da simulação, quando, na realidade, a técnica de sua utilização refere-se ao fato de que não cabe ao Auditor Fiscal determinar qual crime aquela prática se refere, cabendo ao Ministério Público a subsunção do fato ao ilícito penal.

Em relação a esta questão, a recorrente ataca o acórdão recorrido, alegando que o julgador argumentou com base em impressões pessoais, ao se utilizar da locução adverbial “a meu sentir” (fl. 576):

Quanto à utilização da expressão “em tese” pelo Agente Fiscal, a meu sentir não passa de um estilo de redação, muito comum quando se trata de matéria penal, sobretudo pela necessária deferência ao princípio de presunção da inocência estampado no artigo 5º, inciso LIV da Constituição Federal, segundo o qual “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

A argumentação *ad hominem* é rasa e desvia o foco do debate real. Na peça recursal, não houve demonstração de intenção da recorrente de realizar as operações de compra e venda das ações da Cimpor, estão presentes, sim, alegações genéricas, em que nada condizem com os fatos e as provas, a peça recursal cinge-se a uma narrativa escassa de contraposição e profundidade argumentativa.

Para a recorrente, o registro contábil de R\$ 265 milhões como mútuo é mero equívoco; a compra à vista junto à controladora e a venda a prazo à controlada, no mesmo dia, é operação revestida de finalidade legítima; a remuneração da recorrente mediante juros e variação cambial sobre os valores compactuados não se reveste de operação de crédito; e o fato de que as mesmas pessoas físicas assinam os três contratos de compra e venda representa a liberdade dos particulares de praticarem atos e realizarem negócios.

Enquanto isso, a defesa sustenta que é mera impressão pessoal os fatos concatenados pela autoridade fiscal, a saber: a negociação das ações da Cimpor deu-se fora da bolsa, muito embora se tratar de companhia aberta; não houve registro contábil da entrada ou da saída das ações da Cimpor no patrimônio da ICP; as ações da Cimpor foram transferidas da conta de custódia da CCSA diretamente para a conta de custódia da ICAH; a escrituração contábil da ICP apresenta registros de mútuo a receber da ICAH; e a própria recorrente informou à fiscalização que reclassificou os lançamentos relativos aos mesmos fatos, mas do ano anterior, após análise adequada da transação, prevalecendo a essência sobre a forma, caracterizando a operação como empréstimo intragrupo.

É a inversão absurda da ordem natural das coisas. O objetivo da operação era concentrar as ações da Cimpor na ICAH, mediante utilização de recursos da ICP, que não passou de instrumento simulado para financiar a ICAH, sem que os valores sujeitassem-se à incidência do IOF, nos ditames do art. 13 da Lei nº 9.779, de 1999:

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

§ 1º Considera-se ocorrido o fato gerador do IOF, na hipótese deste artigo, na data da concessão do crédito.

§ 2º Responsável pela cobrança e recolhimento do IOF de que trata este artigo é a pessoa jurídica que conceder o crédito.

§ 3º O imposto cobrado na hipótese deste artigo deverá ser recolhido até o terceiro dia útil da semana subsequente à da ocorrência do fato gerador.

Reproduzo a conclusão da autoridade fiscal acerca da qualificação dos negócios:

A fiscalização entende que o resultado final alcançado pelos negócios é o objetivo buscado pelas empresas participantes: 1) capitalizar a CCSA; 2) transferir as ações de emissão da Cimpor de propriedade da CCL para a ICAH e 3) viabilizar a capitalização da CCSA e a aquisição das ações pela ICAH com recursos financeiros pertencentes à ICP.

Pois bem.

O art 149, VII, do CTN dispõe que o lançamento é efetuado de ofício quando se comprove que o sujeito passivo ou terceiro em nome dele agiu com simulação.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Diante do cenário de prática de simulação do negócio jurídico, aplicou-se o art. 44, §1º, I, da Lei nº 9.430, de 1996, que, à data do fato gerador e da lavratura do auto de infração, determinada a majoração da multa de ofício de 75% para 150%, nos casos de sonegação, fraude ou conluio, previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Contudo, após alterações produzidas pela Lei nº 14.689, de 2023, o inciso I do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 foi revogado, devendo, em seu lugar, aplicar o inciso VI do §1º do referido dispositivo, em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN.

Nesse sentido, voto por dar parcial provimento ao recurso, para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100%.

5. DA ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Sustenta a recorrente que a atribuição de responsabilidade tributária, às pessoas físicas José Edison Barros Franco e Cláudio Borin Guedes Palaia, deu-se pela assinatura dos negócios jurídicos da ICP, “não tendo a fiscalização demonstrado qual infração, excesso de poderes ou infração à lei ou contrato social” teriam cometido os solidários.

Defende que a “mera falta de pagamento de um tributo” não autoriza a aplicação do dispositivo previsto no art. 135, III, do CTN para atribuição da responsabilidade dos administradores, apresenta os administradores como vítimas, que observaram “atos contrários a

seus próprios interesses serem praticados e darem azo a créditos tributários” e, ainda, questiona se houve, de fato, falta de pagamento de tributo.

Argumenta que, para ser válida a caracterização de responsabilidade tributária, deveria a autuação demonstrar a prática dos atos, com excesso de poderes ou contrários à lei, pelos recorrentes solidários, bem como o nexo causal entre aqueles atos e o surgimento dos créditos tributários lançados de ofício.

Reforça que não houve simulação, haja vista que a intenção de venda das ações sempre foi tratada às claras, tampouco fraude à lei, sonegação e conluio, dado que não houve negócio ilícito, bem como alega que os fatos trazidos pela fiscalização não passam de discordância da Fazenda em relação às operações realizadas pela pessoa jurídica autuada.

Cita decisão do CARF que expõe que “o fato de pessoa física ocupar cargo de direção na empresa ou possuir eventual procuração que lhe conferia poderes para celebrar contratos em nome desta não configura, por si só, a existência de responsabilidade”¹, e que o “simples fato de assinar obrigação acessória insatisfatoriamente preenchida, ou escrituração contábil incorreta, não se traduz em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”².

Pois bem.

Ao contrário do afirmado pela defesa, a infração imputada encontra-se ao final do capítulo a respeito da qualificação da multa, qual seja, a simulação de negócios jurídicos para economizar o IOF (fl. 417/418):

Declaramos os dirigentes da ICP que assinaram os contratos da compra das ações da CCSA e da venda das ações para a ICAH responsáveis solidários do tributo não pago: José Edison Barros Franco, CPF nº, e Cláudio Borin Guedes Palaia, CPF nº, **O motivo da responsabilização é que ambos são os executivos que assinaram os negócios jurídicos da ICP (compra das ações da CCSA e sua venda para a ICAH) considerados simulados, utilizados na tentativa de economizar o tributo IOF ora lançado.**

Ademais, facilmente encontra-se, no Demonstrativo de Responsáveis Tributários, contido no auto de infração, a descrição da conduta:

“Na qualidade de Diretor e de Presidente do Conselho Administrativo da Intercement Participações S.A., assinou os contratos de compra de ações e de venda de ações considerados simulados pela fiscalização e que serviram de base para a tentativa de não pagamento do tributo IOF lançado. Também assinou contrato como representante da Camargo Correa Cimentos Luxembourg S.A.R.L”.

Trata-se de conduta prevista no art. 135, III, do CTN:

¹ CARF, PA 11080.725464/2015-91, Acórdão n' 2401-005.661, Sessão de 07/08/2018.

² CARF, PA 16062.720180/2016-21, Acórdão n' 1402-003.874, Sessão de 17/04/2019.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Ora, os responsáveis tributários atuaram, de forma definitiva, na ocorrência dos negócios simulados, mediante assinatura dos três contratos de compra e venda firmados. A conduta dolosa expressa-se através da manifestação dos atos de representação, conforme expõe o voto vencedor do já citado Acórdão nº 1301-004.305:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIRETOR DE PESSOA JURÍDICA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. SIMULAÇÃO. INFRAÇÃO À LEI.

Dois são os elementos relevantes para a responsabilização tributária de diretores da pessoa jurídica: (a) ser administrador e (b) ter cometido ato ilícito nessa posição, podendo tal ato ser culposo ou doloso. Identificado o ato ilícito praticado pelo diretor, que efetivamente administra a sociedade, tudo inserido em um contexto simulatório, sendo certa a infração à lei, mostra-se hígida a aplicação da norma veiculada no art. 135, inciso III, do CTN. Por outro lado, quando não se identifica qualquer ato imputado ao responsabilizado, seja comissivo ou omissivo, há que ser exonerada a responsabilização declarada.

Explica o Conselheiro do voto vencedor:

No campo tributário, quando uma determinada pessoa jurídica pratica o fato gerador, ela é o sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 121 do CTN.

Porém, não podemos olvidar que a pessoa jurídica é uma criação da lei, tratando-se de uma entidade abstrata, cujos atos são exercidos em seu nome por uma pessoa física. Assim, não faz sentido que ela responda isoladamente por uma infração, quando o administrador é que agiu de forma ilícita.

É exatamente o que ocorre com as situações previstas no art. 135 do CTN. O vínculo se forma não pela prática do fato gerador, mas por ele ter agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A argumentação dos recursos voluntários, em relação aos elementos trazidos aos autos, não ultrapassa a barreira da irresignação ao sustentar que a “mera falta de pagamento” foi a motivação para atribuição da responsabilidade dos administradores, enquanto, na realidade, os solidários participaram ativamente da organização e execução da operação financeira de transferência das ações da Cimpor para a ICAH, mediante utilização de recursos da ICP.

A responsabilização não se deu em razão da mera ocupação de cargos de diretores/administradores, mas pela celebração dos negócios simulados, representando como

prova da manifestação da vontade da conduta dolosa as assinaturas dos responsáveis nos três contratos.

Além disso, a defesa joga dúvida, apenas de passagem, no fato de a fiscalização constatar a falta de pagamento antecipado do tributo pela recorrente principal, enquanto, a bem da verdade, ela própria poderia fazer prova a seu favor, contudo, não a fez.

Por fim, a respeito das alegações de falta de comprovação, na autuação, quanto à prática de atos, pelos administradores, contrários à lei, bem como de ausência de demonstração do nexos causal entre os atos praticados e o crédito tributário constituído, tais argumentos já foram rebatidos ao longo deste voto, entretanto, sem receio de diluir a essência, pode-se resumir o quadro indiciário, uma última vez, da seguinte forma: a essência do negócio jurídico foi a transferência das ações emitidas pela Cimpor para o controle da ICAH, utilizando-se, para isso, dos recursos financeiros da ICP, que atuou como intermediário financeiro na operação, ao repassar, à vista, R\$ 265 milhões à CCSA e exigir, a prazo, o pagamento pela ICAH, já sendo verificados dois termos aditivos adiando o pagamento.

Como evidência da operação de crédito, há registros na contabilidade da ICP de conta de ativo de empréstimo a longo prazo a receber, relativo aos valores em aberto da ICAH. Tal fato foi confirmado por declaração da própria ICP à fiscalização, em resposta a questionamentos sobre a reclassificação de operação semelhante no ano anterior, informando que a operação se trata de empréstimo entre empresas do grupo, “prevalecendo a essência sobre a forma”. Para a execução desta operação, os administradores elaboraram e assinaram três contratos, sob a natureza de compra e venda de ações, o que fez concretizar a simulação e, por causa dessa infração de lei, nascer a atribuição a responsabilidade tributária solidária, prevista no art. 135, III, do CTN.

Nesse sentido, pela prática de ato ilícito, houve a inclusão dos responsáveis José Edison Barros Franco e Cláudio Borin Guedes Palaia no polo passivo das obrigações tributárias.

Em sendo assim, nego provimento aos recursos na matéria.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto por afastar as preliminares de nulidade do lançamento fiscal, de nulidade da decisão recorrida, de decadência do crédito tributário e de nulidade do lançamento por ausência de intimação de responsável solidário, para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário de Intercement Participações S.A., apenas para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100%, em razão da retroatividade benigna do art. 106, II, “c”, do CTN, nos termos do art. 44, §1º, VI, da Lei nº 9.430, de 1996, incluído pela Lei nº 14.689, de 2023.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe

DOCUMENTO VALIDADO