



Processo nº	19515.003429/2010-67
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3302-012.379 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	23 de novembro de 2021
Recorrente	ATRA PRESTADORA DE SERVIÇOS EM GERAL LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR.

Quando inexiste pagamento o prazo do direito de a fazenda pública efetivar o lançamento começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele que poderia ter sido lançado extinguindo-se cinco anos após esta data.

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

Ano-calendário: 2005, 2006

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Larissa Nunes Girard, Walker Araujo, Vinicius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

“O auto de infração de fls.364-375 exige da contribuinte já identificada, imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários – IOF, da ordem de R\$ 708.073,58, acrescido de multa de ofício à razão de 112,5% e juros de mora, totalizando o crédito de R\$1.868.212,15, decorrentes de fatos geradores ocorridos em todos os meses dos anos calendário de 2005 e 2006, sendo que a justificativa para o lançamento está minuciosamente descrita no Relatório Fiscal de fls. 146-156, que instrui o auto de infração.

2. A base legal para o lançamento encontra amparo no disposto nos artigos 3º, inciso VII, 4º, 5º e 7º, inciso I e §13 do Decreto nº 4.494, de 03/12/2002. Do Termo de Verificação Fiscal consta o seguinte relato:

1) O contribuinte foi intimado a apresentar conforme Termo de Início de Fiscalização (fls. 05), lavrado em 05/03/2009, relativamente aos anos-calendário de 2003 a 2006:

- *Contrato Social e suas três últimas alterações;*
- *Procuração para preposto, com poderes para representar a empresa, perante esta DEFIS;*

- Livros Diário e Razão;
- Livro Registro de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências;
- Livro de Apuração do Imposto incidente sobre Serviços.

2) Na ocasião, o contribuinte foi advertido de que o não atendimento no prazo marcado àquela reintimação, permitiria em caso de lançamento de ofício, ao agravamento da multa, nos termos do quanto autorizado pelos incisos I e II do caput do art. 44 da Lei nr. 9.430/96.

3) Transcorrido o prazo para a apresentação daqueles documentos, os mesmos não foram exibidos, impedindo os trabalhos de auditoria que se pretendia desenvolver.

Para que não houvesse alegação de excesso de exação, esta fiscalização resolveu conceder novo prazo para que os documentos acima referenciados fossem finalmente apresentados, conforme se verifica nos Termos de Prosseguimento de Ação Fiscal, lavrados em 30/04/2009 e 15/06/2009 (fls. 17 e 18).

4) Em 28/08/2009, lavramos Termo de Reintimação, para apresentação de todos os documentos e informações solicitados através do TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL, lavrado em 05/03/2009 e dos TERMOS DE PROSSEGUIMENTO DE AÇÃO FISCAL, lavrados em 30/04/2009 e 15/06/2009 (fls. 19 e 20).

5) Em 28/08/2009, lavramos Termo de Intimação (fls. 22 e 23), para apresentação de:

- *Lista de todos os contratos de mútuo, celebrados entre a ATRA e terceiros, em que a ATRA figure como mutuante, para os anos de 2004, 2005 e 2006;*
- *Declaração dos tipos de operações de crédito realizadas por meio de conta corrente, se com definição do valor de principal ou sem definição do valor de principal;*
- *Planilhas detalhadas (beneficiário, valor e prazo) de todas as operações de mútuo celebrados entre a ATRA e terceiros, em que a ATRA figure como mutuante, referenciados às folhas dos Livros Razões e organizados diariamente e cronologicamente, para os anos de 2004, 2005 e 2006*

6) Em 01/09/2009, lavramos Termo de Intimação (fls. 25 e 26), para apresentação de:

- *Documentação comprobatória dos recolhimentos de IOF de todas as operações de mútuo celebrados entre a ATRA e terceiros, em que a ATRA figure como mutuante, referenciados às folhas dos Livros Razões e organizados diariamente e cronologicamente para os anos de 2004, 2005 e 2006.*

7) Em 23/09/2009, o contribuinte apresentou (fls. 28 a 32) :

- *Procuração em nome de Albino Vanzo Neto para representar a empresa ATRA Prestadora de Serviços em Geral Ltda;*
- *Contrato Social da empresa ATRA Prestadora de Serviços em Geral Ltda;*
- *Contrato de Mútuo, firmado entre ATRA Prestadora de Serviços em Geral Ltda (mutuante) e Geldria Participações e Serviços Ltda (mutuária), firmado em 03/01/2006;*
- *Aditamento ao Contrato de Mútuo, datado de 03/01/2008;*

Neste mesmo documento, informou que os livros Razão dos exercícios de 2004, 2005 e 2006, estão disposição da fiscalização nas instalações da empresa e que, devido ao fato dos livros serem volumosos, torna-se difícil, a sua movimentação para fora da empresa.

8) Em 28/09/2009, lavramos Termo de Reintimação (fls. 33 e 34), para apresentação de:

- *Lista de todos os contratos de mútuo, celebrados entre a ATRA e terceiros, em que a ATRA figure como mutuante, para os anos de 2004, 2005 e 2006;*
- *Declaração dos tipos de operações de crédito realizadas por meio de conta corrente, se com definição do valor de principal ou sem definição do valor de principal;*
- *Planilhas detalhadas (beneficiário, valor e prazo) de todas as operações de mútuo celebrados entre a ATRA e terceiros, em que a ATRA figure como mutuante, referenciados às folhas dos Livros Razões e organizados diariamente e cronologicamente, para os anos de 2004, 2005 e 2006*

Na ocasião, o contribuinte foi advertido de que a recusa injustificada, nos termos da lei, de exibição dos elementos solicitados iria configurar embaraço à fiscalização, nos termos do disposto no inc. I, do Art. 33, da Lei nr. 9430/96; além disso, o não atendimento a esta intimação, ensejaria a aplicação de multa agravada conforme artigo 959 do RIR/99 (Decreto nr. 3000/99) sem prejuízo de outras sanções que couberem; além disso, o não atendimento permitiria o lançamento com as informações de que se dispusesse.

9) Em 19/10/2009, lavramos Termo de Embargo à Ação Fiscal (fls. 39 a 41), devido à falta de apresentação da totalidade dos documentos solicitados através dos Termos anteriormente mencionados.

10) Em 28/10/2009, o contribuinte apresentou declaração em que afirma "que não há guias de recolhimento de 10F a serem apresentadas referentes às operações de mútuo realizadas com a GELDRIA, tendo em vista que tratam-se de empresas do mesmo grupo econômico," (fls. 43).

11) Em 28/10/2009, o contribuinte apresenta solicitação de dilação do prazo, em 15 dias, para apresentação de cópias dos livros Razão, "pertinentes aos meses de janeiro de 2004 a dezembro de 2006" (fls. 44 e 45).

12) Em 28/10/2009, o contribuinte requer a desconstituição do Termo de Embargo à Ação Fiscal, por entender que "as Requerentes jamais se eximiram de apresentar os documentos solicitados, bem como, por diversas vezes tentaram agendar um horário com o Sr. Fiscal para tanto, no entanto, todas as tentativas restaram infrutíferas, apesar dos esforços despendidos, sendo que ora a impossibilidade era dos procuradores das citadas empresas, ora a impossibilidade era do agente fiscalizador. Mesmo porque, foram respeitadas as datas agendadas, sendo que, diante da impossibilidade, sempre fora notificado o agente fiscalizador para que se procedesse a novo agendamento, nunca se eximindo de comparecer e atender às exigências fiscais." (fls. 48 a 50).

13) Em 17/11/2009, o contribuinte apresentou (fls. 51 a 63):

- *Contrato de Mútuo, firmado entre Atra Prestadora de Serviços em Geral Ltda (mutuante) e Rentalcenter Comércio e Locação de Bens Móveis Ltda (mutuária), firmado em 30/12/2002, bem como 03 Aditamentos ao Contrato de Mútuo, datados de 02/01/2004, 31/12/2004 e 01/01/2006;*

- *Contrato de Mútuo, firmado entre Atra Prestadora de Serviços em Geral Ltda (mutuante) e ASM Futura Desenvolvimento de Software e Comércio Ltda (mutuária), firmado em 01/08/2003, bem como dois Aditamentos ao Contrato de Mútuo, datados de 31/07/2005 e 31/07/2006*

14) Em 17/11/2009, o contribuinte foi intimado a apresentar a Razão Social completa e o CNPJ das empresas listadas a seguir, que constam das seguintes contas do livro Razão 2004 da empresa ATRA Prestadora de Serviços em Geral (fls. 64 a 66):

- 1 - *Geldria Participações 1210100503-3*
- 2 - *Gelre Trabalho Temporário 1210100504-9*
- 3 - *Rentalcenter 1210100506-1*
- 4 - *Central de Estágios 1210100509-6*
- 5 - *GPP Promoções 1210100513-1*
- 6 - *Gelre Agrícola 1210100517-1*
- 7 - *ASM Futura 1210100535-3*
- 8 - *Atra Sistemas Informatizados 1210100507-5*
- 9 - *Taskforce 1210100516-6*
- 10 - *ASMInformática 1210100522-1*
- 11 - *Empréstimos a sócios 1210100539-5*
- 12 - *Sterck Factoring Fomento 1210100510-3*
- 13 - *Omnia 1210100514-5*
- 14 - *Sterck Corretora Seguros 1210100571-9*
- 15 - *Empréstimo a Sócios 1210100539-5*
- 16 - *GGI- 1210100521-5*

15) Em 24/11/2009, o contribuinte apresentou a Razão Social completa e o CNPJ das empresas listadas no Termo de Intimação de 17/11/2009 (fls. 67 a 68).

16) Esta fiscalização intimou o contribuinte a apresentar a lista de todos os contratos de mútuo, celebrados entre a ATRA e terceiros, em que a ATRA figurasse como mutuante, para os anos de 2004, 2005 e 2006, bem como a declaração dos tipos de operações de crédito realizadas por meio de conta corrente, se com definição do valor de principal ou sem definição do valor de principal, além das Planilhas detalhadas (beneficiário, valor e prazo) de todas as operações de mútuo celebrados entre a ATRA e terceiros, em que a ATRA figurasse como mutuante, referenciados às folhas dos Livros Razões e organizados diariamente e cronologicamente, para os anos de 2004, 2005 e 2006. Estas informações eram vitais e importantes para que se procedesse ao levantamento e detalhamento dos valores de IOF, resultantes das operações de transferência de recursos financeiros entre a ATRA e terceiros, e que a ATRA, na qualidade de responsável pela cobrança do IOF, seria responsável pelo recolhimento ao Tesouro Nacional.

17) A totalidade destes dados, de vital importância para o desenvolvimento dos trabalhos não foram apresentados, apesar das reiteradas solicitações feitas por esta fiscalização (fls. 05, 17, 18, 19, 20, 22, 23, 25, 26, 33, 34, 39 a 41 e, 64 a 66). Somente foram apresentados documentos insuficientes, incompletos, parciais e intempestivos (fls. 28 a 32, 43, 44, 45, 51 a 63, 67 a 68), não permitindo assim a análise global e fidedigna das informações solicitadas. Deste modo, somente tivemos como alternativa a utilização das informações disponíveis nos livros Razão de 2005 e 2006.

18) A análise dos Livros Razão de 2005 e 2006 permite identificar contas contábeis que foram objeto de lançamentos de mútuos, bem como contas contábeis, que apresentam operações e transferências financeiras, que não tem classificação específica, mas que, pela sua natureza, se enquadram como operações de crédito, de acordo com o art. 3º, inciso VII do Decreto nr. 4494/2002. Estas operações de crédito, decorrentes de

registros ou lançamentos contábeis ou sem classificação específica, indicam, pela sua natureza, a colocação ou entrega de recursos à disposição de terceiros, de acordo com o art. 7º, § 13 do Decreto nr 4494/2002. Dentre estas operações de crédito, aparecem, por exemplo, despesas pagas por uma empresa em favor de outra empresa, sendo que esta última fica devedora daquele valor em favor da primeira (fls. 82).

19) As cópias das contas contábeis de interesse dos livros Razão de 2005 e 2006 estão às fls. 64 a 141, sendo que em razão do grosso volume destes livros, há a dificuldade de abertura total das folhas, impedindo assim a obtenção completa e legível destas cópias, pois as mesmas ficam completamente escurecidas nos cantos. Assim, as cópias dos Razões, fornecidas pelo contribuinte, estão com muitas das informações transcritas a mão, como, por exemplo, nomes e números das contas, bem como datas dos lançamentos. Estas informações foram verificadas por esta fiscalização.

20) As Tabelas dos Anexos 1 a 26 apresentam as transcrições dos lançamentos das seguintes contas contábeis, obtidas dos livros Razão de 2005 e 2006:

RAZÃO 2005

- 1-ANEXO 1 - *ASM Futura* 1210100504-9
- 2 - ANEXO 2 - *ASMInformática* 1210100505-4
- 3 - ANEXO 3-*ATRA Sistemas Informatizados* 1210100507-5
- 4 - ANEXO 4 - *Gelaria Participações* 1210100509-6
- 5 - ANEXO 5 - *Gelre Agrícola* 1210100510-3
- 6 - ANEXO 6 - *Gelre Trabalho Temporário* 1210100512-4
- 7 - ANEXO 7 - *Plantech* 1210100520-1
- 8 - ANEXO 8 - *RentalCenter* 1210100521-5
- 9 - ANEXO 9 - *Central de Estágios* 1210100508-1
- 10 - ANEXO 10 - *GGI Informações* 1210100513-1
- 11 - ANEXO 11 - *Omnia Saúde Ocupacional* 1210100517-1
- 12 - ANEXO 12 - *Sterck Corretora* 1210100521-1
- 13 - ANEXO 13 - *Interclean* 1210100515-1
- 14 - ANEXO 14 - *Planservice* 1210100518-7
- 15 - ANEXO 15 - *Plansevig* 1210100519-2

RAZÃO 2006

- 16-ANEXO 16- *ASM Futura* 1210100504-9
- 17 - ANEXO 17 -*ATRA Sistemas Informatizados* 1210100507-5
- 18 - ANEXO 18 - *Central de Estágios* 1210100508-1
- 19 - ANEXO 19 - *Gelaria Participações* 1210100509-6
- 20 -ANEXO 20- *Gelre Agrícola* 1210100510-3
- 21 - ANEXO 21 - *Gelre Trabalho Temporário* 1210100512-4
- 22 - ANEXO 22 - *GGI Informações* 1210100513-1
- 23 - ANEXO 23 - *Omnia Saúde Ocupacional* 1210100517-1
- 24 - ANEXO 24 - *Planservice* 1210100518-7
- 25 - ANEXO 25 - *Plansevig* 1210100519-2
- 26 - ANEXO 26 - *RentalCenter* 1210100521-5

21) Nestas tabelas, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o IOF , 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, de acordo com o art. 3º, inciso VII do Decreto nº. 4494/2002 . A base de cálculo para cálculo do IOF devido a cada mês, é a soma dos saldos devedores diários apurado no último dia de cada mês, sendo que o IOF devido é obtido pela aplicação da alíquota de 0,0041% sobre o total dos saldos devedores apurados, de acordo com o art. 7º, inc. I e § 13 do Decreto 4.494/2002.

22) Para um esclarecimento adicional da composição destes saldos, lembramos que as contas do Ativo, que são todas aquelas que se iniciam com o número 1, apresentam saldos devedores, significando que as correspondentes empresas são devedoras de valores para a empresa Atra, e portanto, a Atra, na qualidade de responsável pela cobrança do IOF, é também responsável pelo recolhimento destes valores ao Tesouro Nacional.

23) As tabelas elaboradas apresentam o valor total do IOF devido ao final de cada mês, sendo que este valor resulta da soma dos valores de IOF devidos diariamente sobre os saldos devedores.

3. A ciência do lançamento foi pessoal e ocorreu em 17/11/2010 (fl.375).

4. Em 17/12/2010, apresentou a impugnação de fls. 377-388, onde reconhece que nos anos calendário de 2005 e 2006 realizou operações de mútuo com a Geldria Participações, Gelre Trabalho Temporário, Rentalcenter, Central de Estágios, GPP Promoções, Gelre Agricola, ASM Futura, Atra Sistemas Informatizados, Taskforce, ASM Informática, Empréstimos a Sócios, Sterck Factoring Fomento, Omnia, Sterck Corretora de Seguros, Atra PSG S/C Ltda. e GGI.. Ou seja, enviou recursos para as sociedades empresariais que compõe seu quadro societário: a Gelre Trabalho Temporário e para a Geldria Participações e Serviços Ltda, sendo que está última é uma "holding" que tem como finalidade ser sócia de outras sociedades empresariais e assessorar as empresas de seu grupo económico.

5. Assim, realizou operações de mútuo com as pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, as quais têm a Geldria como sócia e/ou o Sr. Johannes Anotnius Maris Wiegerinck como sócio ou administrado, e em valores suficientes simplesmente para que estas arcassem com suas despesas rotineiras e manutenção de suas atividades. Porém, o auto de infração é abusivo e está repleto de vícios e ilegalidades, devendo ser declarado improcedente, dadas as razões de direito que passa a desenvolver.

6. Por primeiro, invoca a preliminar de decadência entendendo que como o tributo se submete ao regime do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional, o prazo para constituir é de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador. Assim, como a ciência do lançamento ocorreu em 17/11/2010, somente pode ser exigido o valor da competência de dezembro de 2005. Transcreve doutrina sobre homologação.

7. Na seqüência, discorre sobre a incidência do IOF para invocar a ilegalidade do feito, posto que o tributo é devido nas operações de crédito e seguro, realizadas por instituições financeiras, conforme disposto na lei nº 5.413 de 20/10/1996 que o instituiu.

Ocorre que, cinco dias após a edição da Lei nº 5.413, foi editada a Lei nº 5.172 de 1966 onde o artigo 63 também tratou do assunto, confirmado que o fato gerador do imposto decorre das condutas realizadas por instituições financeiras. Portanto, como a impugnante é uma prestadora de serviços de terceirização de mão de obra, não é uma instituição financeira, apenas realizou mútuo com empresas coligadas, há que se reconhecer que não realizou o fato gerador previsto na Lei Complementar, o que torna insubsistente o lançamento e totalmente ilegal a exigência do IOF.

8. Prossegue afirmando que o IOF constitui ferramenta à disposição da União Federal para regular a política monetária e resguardar o sistema financeiro nacional, conforme manifestações doutrinárias que transcreve.

9. Hoje a doutrina e a jurisprudência são uníssonas no sentido de que o IOF crédito pode incidir sobre operações realizadas entre pessoa que não seja instituição financeira, ou seja, no caso do mútuo como operação comercial. Ocorre que no caso em análise, não se trata de mútuo comercial e sim de mútuo realizado entre pessoa jurídicas não

financeiras com pessoa jurídicas coligada, conforme atestou a autoridade fiscal na lavratura do auto de infração. O mútuo entre pessoas jurídicas do mesmo grupo de empresas não tem o intuito comercial e sim de se ajudarem, ou de auto ajuda ou "emprestimo para si mesmo", não tendo relação alguma como o mercado de crédito, fugindo assim da competência da União Federal para legislar e intervir sobre o assunto.

10. Defende que os contratos utilizados que serviram de base para a exigência são da Impugnante com a GELDRIA PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA. E a Gelre Trabalho Temporário, as quais compõe seu quadro societário, e também com as demais empresas do grupo econômico. Grupo Gelre, que conforme documentação anexa todas tem como sócio o Sr. Johannes Antonius Maria Wiegerink e/ou a GELDRIA, razão pela qual, alega, não há incidência do IOF. Primeiro porque não existe a operação de mútuo visando ganho sobre a operação e, segundo, sendo as empresas do grupo uma só empresa, ninguém empresta dinheiro para si mesmo, visando obter ganho. Desta forma, o auto de infração deve ser julgado insubstancial uma vez que não há operação de crédito passível de incidência do IOF entre empresas coligadas ou do mesmo grupo quando desempenham, em favor uma das outras, funções de apoio financeiro ou administrativo.

11. Ao final, requer o reconhecimento da decadência ou, que seja julgado improcedente o lançamento pelas razões já mencionadas."

A 2^a Turma da DRJ em Curitiba julgou a impugnação improcedente, nos termos do Acórdão n.º 06-50.883, de 28 de janeiro de 2015, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

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

Data do fato gerador: 31/01/2005, 28/02/2005, 31/03/2005, 30/04/2005, 31/05/2005, 30/06/2005, 31/07/2005, 31/08/2005, 30/09/2005, 31/10/2005, 30/11/2005, 31/12/2005, 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006, 30/04/2006, 31/05/2006, 30/06/2006, 31/07/2006, 31/08/2006, 30/09/2006, 31/10/2006, 30/11/2006, 31/12/2006

**OPERAÇÕES DE MÚTUO ENTRE EMPRESAS NÃO FINANCEIRAS
COLIGADAS.**

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

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR.

Na hipótese em que não há recolhimento, o prazo decadencial de cinco anos tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia haver sido realizado. Constituído dentro do prazo de cinco anos a partir do marco inicial, o crédito tributário não sofre os efeitos da decadência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual argumenta:

- a) A decadência do período de janeiro de 2005 a novembro de 2005, por aplicação do artigo 150, §4º do CTN;
- b) A inconstitucionalidade da lei ordinária por infringir o artigo 146, III da CF, ao estabelecer hipótese de incidência sobre pessoas jurídicas não financeiras, em desacordo com o CTN;

- c) Que o mútuo realizado não possui intuito comercial, pois foi realizado com empresas do mesmo grupo econômico e com o objetivo de se ajudarem, sem intenção de obterem vantagens econômicas umas sobre as outras.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

Prejudicial de decadência

A matéria encontra-se pacificada no STJ, com o julgamento do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática prevista no artigo 543-C do anterior CPC (recursos repetitivos), cuja decisão definitiva deve ser reproduzida nos julgamentos deste Conselho, por força da aplicação do §2º do artigo 62 do Anexo II do RICARF. Transcreve-se a ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. 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 (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos REsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e REsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

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 (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3^a ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

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 desarrazoadão prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3^a ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10^a ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e

Prescrição no Direito Tributário", 3^a ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, pág. 183/199).

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação *ex lege* de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001. 6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

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

Assim, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário dos tributos sujeitos a pagamento antecipado (lançamento por homologação) rege-se pelo art. 150, §4º do CTN, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em dolo, fraude ou simulação. Inexistindo pagamento ou ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o prazo passa a ser regido pelo art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), ou seu parágrafo único, se verificada a existência de medidas preparatórias indispensáveis ao lançamento.

O presente auto de infração destina-se a constituir o crédito tributário nos períodos de janeiro de 2005 a dezembro de 2006 e, conforme e-fls. 155/156, não houve por parte da recorrente qualquer recolhimento relativo ao período de janeiro/2005 a novembro/2005. Assim, aplica-se o termo inicial do prazo decadencial nos termos do inciso I do artigo 173 do CTN, ou seja, primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O fato gerador mais antigo é janeiro de 2005, que poderia ser lançado no próprio ano de 2005. Assim, o termo inicial do prazo decadencial é 1º/01/2006 e se encerraria em 31/12/2011. Tendo o Auto de Infração sido cientificado em 17/11/2010, não há que se falar em decadência.

Mérito

No mérito, a recorrente inicia seu recurso, pugnando pela constitucionalidade da lei ao estabelecer a hipótese de incidência de mútuos para pessoas jurídicas não financeiras.

Contudo, a argüição de constitucionalidade de atos normativos deve ser formulada perante o Poder Judiciário, em vista da competência constitucional prevista nos artigos 97 e 102 da Carta Magna, sendo vedado a este conselho conhecer desta alegação, conforme artigo 59 do Decreto nº 7.574/2011, exceto nas hipóteses previstas no artigo 62¹ d Anexo II do Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. Neste sentido, foi publicada a Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

¹ Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de constitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado constitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamentalmente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973.

Prosseguindo em sua defesa, a recorrente alega que realiza mútuos na condição de sócia coligada, pertencente ao mesmo grupo econômico, mas que o mútuo realizado não possui objetivo comercial, apenas ajuda entre as empresas do referido grupo.

De plano, ressalta-se que não há controvérsia quanto à existência de mútuo realizado, cingindo-se a lide ao argumento de que mútuo em questão não possui intenção de lucro entre mutuante e mutuário, mas de ajuda financeira. A recorrente apenas reiterou os argumentos esposados na impugnação, razão pela qual adoto os fundamentos do acórdão recorrido, os quais transcrevo abaixo:

“Da legalidade do lançamento

28. O artigo 153, inciso V da CF/88, autorizou a instituição de imposto incidente sobre operações de crédito (IOF):

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

29. O CTN, em seu art. 63, estabeleceu que nas operações de crédito o fato gerador do IOF é a entrega total ou parcial do crédito ou a sua colocação à disposição do seu beneficiário:

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

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

30. A Lei nº 8894/94, em seu art. 1º, determinou que o IOF incide, entre outros, sobre o valor das operações de crédito, à alíquota máxima de 1,5% ao dia (redutível por ato do Poder Executivo), conforme transcrição abaixo:

Art. 1º O Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários será cobrado à alíquota máxima de 1,5% ao dia, sobre o valor das operações de crédito e relativos a títulos e valores mobiliários.

Parágrafo único. O Poder Executivo, obedecidos os limites máximos fixados neste artigo, poderá alterar as alíquotas do imposto tendo em vista os objetivos das políticas monetária e fiscal.

31. Consoante o atual Código Civil instituído pela Lei nº 10.406/2002, nos art. 586 e 591, as operações de mútuo são empréstimos de coisas fungíveis, com finalidade econômica. Não resta dúvida, pois, que são um tipo de operação de crédito e, portanto, segundo os dispositivos constitucionais e legais antes mencionados, sujeitam-se à tributação pelo IOF.

32. Cabe salientar, também, que, de acordo com o estabelecido na CF, no CTN e na lei referida, para a incidência do IOF importa apenas a ocorrência da operação de crédito, ou seja, a entrega ou a disponibilização deste crédito (sua concessão). Não há qualquer condição quanto à natureza jurídica do ente que concedeu o empréstimo, nem de quem o recebeu. Portanto, não cabe qualquer tratamento especial ante o fato de que as empresas constituam ou não um grupo econômico, como pretende a defesa.

33. Nesse sentido, nos limites da autorização constitucional e do fixado no CTN, a Lei nº 9779, de 1999, em seu art. 13, estabeleceu, de forma expressa, que os mútuos de recursos financeiros realizados entre pessoas jurídicas, como no presente caso, sujeitam-se à incidência do IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras:

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

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

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

§ 3º. O imposto cobrado na hipótese deste artigo deverá ser recolhido até o terceiro dia útil da semana subsequente à da ocorrência do fato gerador.” (*Grifou-se*)

34. Essa norma foi consolidada no Regulamento do IOF constante do Decreto nº 4.494, de 30 de dezembro de 2002, em vigor à época da ocorrência dos fatos geradores tratados nos autos, cujo art. 2º, I, “c”, dispôs que também se sujeitam à incidência do IOF as operações de crédito realizadas entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física:

“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);

III - operações de seguro realizadas por seguradoras (Lei nº 5.143, de 1966, art, 1º);

IV -operações relativas a títulos e valores mobiliários (Lei nº 8.894, de 1994, art. 1º);

V - operações com ouro ativo financeiro ou instrumento cambial (Lei nº 7.766, de 11 de maio de 1989, art. 4º).

§ 1º. A incidência definida no inciso I exclui a definida no inciso IV, e reciprocamente, quanto à emissão, ao pagamento ou resgate do título representativo de uma mesma operação de crédito (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 63, parágrafo único).

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

35. Sobre a exteriorização do mútuo, cabe destacar que o Parecer Normativo CST nº 23, de 1983, inobstante editado para disciplinar a aplicação do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 1983 (*nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deverá reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN*), para fins de tributação do IRPJ, mas cujo entendimento pode ser estendido ao presente caso, já dispunha:

“2.1 - Não tem relevância a forma pela qual o empréstimo se exteriorize; contrato escrito ou verbal, adiantamento de numerário ou simples lançamento em conta corrente, qualquer feitio que configurar capital financeiro posto à disposição de outra sociedade sem remuneração, ou com compensação financeira inferior àquela estipulada na lei, constitui fundamento para aplicação da norma legal.” (*Grifou-se*)

36. Tal entendimento foi corroborado pelo Ato Declaratório SRF nº 30, de 24 de março de 1999, *in verbis*:

“Art. 1º. O IOF previsto no art. 13 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, incide somente sobre operações de mútuo que tenham por objeto recursos em dinheiro, disponibilizados sob qualquer forma, e quando o mutuante for pessoa jurídica.”

(Grifou-se)

37. Ressalte-se que as operações de crédito correspondentes a mútuos de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, tem como característica a liberalidade, constitui de fato um repasse de recursos financeiros disponíveis entre pessoas jurídicas, quase sempre pertencentes ao mesmo grupo econômico, mediante contrato de mútuo pactuado entre as partes.

38. Assim, se estas operações não se revestem de intuito especulativo ou não constituem atividade econômica geradora de ônus ou ganhos para as partes envolvidas, são aspectos irrelevantes para definir o campo de incidência do IOF. É, portanto, equivocada a afirmação da impugnante de que o IOF seria um consectário do Imposto de Renda, haja vista que os tributos possuem fatos geradores distintos e o próprio CTN, em sua sistematização, deixa clara a distinção entre impostos sobre o patrimônio e a renda, e impostos sobre a produção e a circulação.

39. Desse modo, à luz do que disciplina o art. 13 da Lei nº. 9.779, de 1999, não há como os recursos disponibilizados pela empresa ALL - América Latina Logística S.A. sob a forma de mútuo, com empresas do mesmo grupo, não financeiras se caracterizam como operações de crédito, em sentido amplo, e estão incluídas na incidência do IOF.

40. Desta forma em que pesem as manifestações doutrinárias transcritas na peça de defesa, não vislumbro qualquer tendência de a legislação brasileira adotar a tese defendida pelo interessado de que operações dentro de um mesmo grupo econômico não estarem sujeitas ao IOF. O que restou muito claro, à vista dos dispositivos que regem a matéria é que, não importa o fato de as empresas terem ou não algum tipo de relacionamento ou ligação, a pessoa jurídica que conceder o crédito é responsável pela cobrança e recolhimento do IOF. Portanto, à vista de todo o exposto, voto por julgar procedente a exigência consignada no auto de infração que ora se analisa.

Das explicações sobre os valores repassados às coligadas e controladas.

41. Com relação às transferências realizadas em favor das empresas do grupo, a interessada limita-se a afirmar que as importâncias adiantadas às referidas coligadas e controladas não poderiam ser tributadas como operações de mútuo, uma vez que se tratam de adiantamentos para o pagamento de despesas rotineiras como salários, fornecedores, e outros, a fim de que aquelas não precisassem recorrer às instituições financeiras.

42. Pois bem, as informações colhidas no curso da ação fiscal autorizam concluir que a Interessada mantinha um conta corrente com cada uma das referidas empresas, através o qual efetuava adiantamentos para fins de pagamento de despesas. O mecanismo de conta corrente mantido entre pessoas jurídicas, pelo qual uma disponibiliza à outra recursos financeiros que deverão ser restituídos à primeira ao cabo de prazo determinado ou indeterminado, configura operação de mútuo, sobre ela incidindo o IOF, sendo irrelevante para fins tributários que tal operação esteja prevista em contrato denominado “de gestão de recursos financeiros” que qualifique as obrigações nele fixadas como meros adiantamentos de recursos.

43. Importante repetir o que dispõe o Parecer Normativo CST nº 23, de 1983 acerca da exteriorização dos mútuos:

Não tem relevância a forma pela qual o empréstimo se exteriorize; contrato escrito ou verbal, adiantamento de numerário ou simples lançamento em conta corrente, **qualquer feitio que configurar capital financeiro posto à disposição de outra sociedade sem remuneração, ou com compensação financeira inferior àquela estipulada na lei, constitui fundamento para aplicação da norma legal.”** (Grifouse)

44. Assim, não importa a que propósito os repasses foram realizados, sua característica é de mútuo e, à vista de tais circunstâncias, reputo correta a cobrança do IOF com base nas regras do crédito rotativo.”

Salienta-se, ainda, que esta matéria já foi apreciada por esta turma no processo 19515.001790/2010-59, em face de GELDRIA PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA, relativo ao mesmo período, que culminou no Acórdão nº 3302-006.895, ocasião em que a turma entendeu pela negativa de provimento ao recurso voluntário.

Por tudo que foi exposto, com base nos fundamentos jurídicos e legais constantes nos autos, afasto a preliminar de decadência e nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho