



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

**Processo nº** 19515.722657/2013-82  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-003.047 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de abril de 2016  
**Matéria** IOF  
**Recorrente** ODEBRECHT AGROINDUSTRIAL E PARTICIPAÇÕES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2009

OMISSÃO DO JULGAMENTO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

É nulo, por preterição do direito de defesa, o Acórdão referente ao julgamento de primeira instância que deixa de se manifestar sobre matéria impugnada capaz de, em tese, culminar no cancelamento do auto de infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para anular o acórdão de primeira instância. A Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula votou pelas conclusões, em razão de entender que o art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/99 autoriza o uso de decisões proferidas em outro processo. Presenciaram o julgamento o Dr. Ricardo Mariz de Oliveira, OAB/SP 15.759, advogado da recorrente, e o Dr. Pedro Augusto Junger Cestari, Procurador da Fazenda Nacional.

*(Assinado com certificado digital)*

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

*(Assinado com certificado digital)*

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Ribeirão Preto/SP, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte sobre a cobrança de Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativa a Títulos ou Valores Mobiliários (“IOF”), consubstanciada no auto de infração em questão. Tal autuação versa, em apertada síntese, sobre operações entre empresas do mesmo grupo em 2009, sem o respectivo recolhimento do IOF, no importe de R\$ 19.040.827,96, incluídos o principal, multa de ofício e juros de mora.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, com riqueza de detalhes, colaciono os principais trechos do acórdão recorrido *in verbis*:

### *I) DA AUTUAÇÃO*

*Consoante Termo de Verificação Fiscal (TVF), fls. 1857-1868, a Fiscalização constatou que:*

*"(...) Diante do que foi apresentado pelo sujeito passivo, foi observado que a movimentação financeira, embora incompatível com a receita declarada, estava integralmente escriturada e de forma detalhada, sendo possível identificar que a movimentação financeira teve como origem basicamente entradas de recursos originados de empréstimos obtidos em instituições financeiras (de diversos tipos como: empréstimos bancários, capital de giro, adiantamento para futuro aumento de capital, adiantamento de contrato de câmbio etc) e de empresa ligada (particularmente a ODEBRECHT S/A). As saídas de recursos, por sua vez, eram destinadas a pagamentos relacionados às atividades próprias da fiscalizada, mas as saídas mais significativas estão relacionadas a empresas ligadas. Para controlar esse fluxo de recursos que entravam no seu patrimônio e que posteriormente eram direcionados a empresas coligadas e controladas, foram adotados, na contabilidade, diversas formas de registro. Parte dos valores era escriturado como adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC), parte como conta-corrente (contas 1.2.2.3.02 e 1.2.2.3.03) e parte como notas de crédito (1.1.3.3.01 e 1.1.3.3.03).*

*Ainda foi observado que a fiscalizada incorreu em despesas financeiras incompatíveis com o montante de sua renda, sendo o valor informado em DIPJ 2010 correspondente a quase/60% da receita bruta do período.*

*Também foi constatado que as únicas receitas da fiscalizada no ano de 2009 estavam relacionadas a exportação para empresa MALDEN OVERSEAS, também pertencente ao grupo ODEBRECHT e situada nas Ilhas Virgens Britânicas (local com tributação favorecida).*

*(...)*

### *DAS INFRAÇÕES A LEGISLAÇÃO FISCAL*

### *1. Do IOF Incidente Sobre os Saldos Diários das Contas-Correntes com Coligadas*

*Conforme constou do relato acima, o sujeito passivo, durante o ano de 2009, escriturou repasse de recursos para suas coligadas feitos em razão de contratos de "conta-corrente" em contas de Exigível a Longo Prazo (1.2.2.3.02 - Outras Contas a Receber - Créditos com Acionistas - Conta Corrente com Controladas).*

*Durante todo o ano de 2009, o saldo dessas contas jamais foi credor. Aliás, cumpre notar que o sujeito passivo mantém em sua escrituração contábil conta de mesma natureza registrada em seu Passivo Realizável a Longo Prazo, mas, nesse caso, a conta serve para registrar a "conta-corrente" que mantém com sua controladora. Diferentemente da conta do Ativo Realizável a Longo Prazo que mantém com suas controladas, o saldo da conta com a controladora teve, durante o ano de 2009, sempre saldo credor. Essa forma de escrituração denota que, em princípio, as contas com as controladas são relativas a direitos e a conta com a controladora refere-se a obrigação.*

*O exame mais detalhado das operações demonstrou que, de fato, a fiscalizada recebe recursos de sua controladora ou os obtém em instituições financeiras e os repassa para suas controladas ora através do chamado "contrato de conta corrente" ora por outras formas, como adiantamento para futuro aumento de capital ou como notas de crédito.*

*Ao ser intimada sobre as tais "contas-correntes" mantidas com suas controladas, o sujeito passivo disse que se trata de forma de constituir "caixa único" para "permitir a eficiência da gestão financeira da ETH BIOPAR e suas controladas".*

*Em verdade, não se trata de um contrato de conta-corrente ou de caixa único como pretende o sujeito passivo, mas de forma de suprir as coligadas com os recursos necessários seja à implementação ou ampliação de suas atividades, seja para suas operações correntes. Tal se evidencia pelo simples exame dos registros contábeis.*

*(...)*

*Ainda se deve considerar que o contrato de Conta-Corrente e Caixa Único que lastreia todas as operações aqui abordadas é único, ou seja, as coligadas da fiscalizada aderem ao contrato aceitando a gestão da conta pela controladora. Desse modo, de um lado temos a gestora do chamado "caixa único" e de outro as controladas, que deveriam disponibilizar recursos e também poderiam se beneficiar dos disponíveis na conta comum. Se esse contrato fosse considerado em sua totalidade, abstraindo que cada partícipe do contrato tem seu próprio patrimônio e sua própria personalidade, veríamos que a conta sintética 1.2.2.3.02 teve saldo devedor em cada um dos dias dos dias de 2009, o que evidencia que a controladora utiliza o "caixa único" como forma de financiar suas controladas.*

*Eis, portanto, o ponto fundamental: em verdade, a conta-corrente não tem outra finalidade senão o de financiar as operações das empresas controladas. A situação é tão notória que, em 2012, a auditoria independente feita pela Pricewaterhouse Coopers fez a seguinte observação às fls. 40/41 do relatório relativo ao período encerrado em 31/03/2012 (Notas Explicativas) quando está tratando do Ativo Circulante - Partes Relacionadas - Usina Conquista do Pontal ("UCP") e do Ativo Não Circulante - Partes Relacionadas - ETH Bio Par/UCP*

*(...)*

*"O chamado "caixa único", em verdade, não tem por finalidade facilitar relações comerciais entre as empresas, pois, de acordo com a escrituração contábil, os valores comercializados pela ETH Bio (atualmente Odebrecht Agroindustrial) são ínfimos se comparados ao volume dos recursos movimentados entre a empresas.*

*Além disso, se houvesse de fato relação entre o "caixa único" e a comercialização de bens, evidentemente haveria lançamentos contábeis envolvendo a aquisição de produtos, "contas a pagar" e o "caixa único", mas não existe um só lançamento relacionado a aquisição de produtos que possua ligação com o "caixa único". A aquisição de produtos para comercialização pelo sujeito passivo, como regra, era debitada a conta de estoques em poder de terceiros e creditada a conta de fornecedores "Intercompany". Esta, por sua vez, era baixada contra a conta de "Banco Santader/Banespa", ou seja, as aquisições de produtos para revenda não era feita através do "caixa único", mas sim pago diretamente ao fornecedor.*

*Esse aspecto demonstra claramente que a finalidade do "caixa único" não está relacionado à atividade comercial, mas sim ao financiamento das controladas pela controladora mediante a entrega de recursos em dinheiro feito através de transferências bancárias, e, tratando-se de operação de crédito, existe a incidência do IOF sobre os saldos diários dos valores disponibilizados para as controladas."*

*(...)*

*Diante do exposto, conclui-se que o sujeito passivo realizou operação de crédito na condição de mutuante ao disponibilizar recursos para suas controladas através de conta-corrente ajustado entre as partes como "Contrato de Conta Corrente e Caixa Único" cujos saldos estão controlados na conta sintética 1.2.2.3.02 - Conta- Corrente com Controladas e suas sub contas (1.2.2.3.02.03 - ETH Participações S/A; 1.2.2.3.02.04 - Destilaria Alcídia S/A; 1.2.2.3.02.05 - Pontal Agropecuária S/A; 1.2.2.3.02.06 - UCP Usina Conquista do Pontal S/A; 1.2.2.3.02.07 - Agro-Energia Santa Luzia; 1.2.2.3.02.08 - Rio Claro Agroindustrial S/A; 1.2.2.3.02.09 - Usina Eldorado Ltda; 1.2.2.3.02.12 - Malden Overseas Corp).*

*De forma a apurar as bases de cálculo, esta fiscalização extraiu do SPED Contábil o razão com consolidação diária de lançamentos das contas analíticas acima citadas, restando*

*apurados os seguintes valores, cujo demonstrativo de apuração consta do Anexo 1 a este Termo.*

## **2. Do IOF Incidente Sobre os Adiantamentos para Aumento de Capital**

*Foi constatado que o sujeito passivo escriturou o repasse de recursos para suas coligadas em conta de ativo relacionada adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC). A conta sintética 1.2.2.3.01 - ADIANTAMENTO PI FUTURO AUMENTO DE CAPITAL possui duas subcontas: 1.2.2.3.01.06 – ETH PARTICIPAÇÕES S/A e 1.2.2.3.01.02 - DESTILARIA ALCÍDIA S/A. Ambas as contas estavam com saldo igual a zero no final de 2009, porém, os movimentos dessas contas, conforme se demonstrará aqui, revelam que os recursos entregues para as controladas não tinham, em sua quase totalidade, finalidade de aumentar o capital nas investidas, mas se tratava, sim, de forma de EMPRÉSTIMO.*

*(...)*

*O sujeito passivo foi intimado a comprovar a origem dos valores registrados nas tais "contas-correntes escriturais" e apresentou Instrumento Particular de Cessão e Transferência de Crédito em que as empresas investidas reconhecem a existência de crédito da ETH PAR frente a elas e a ETH PAR reconhece a existência de CRÉDITO em favor da fiscalizada, desse modo, as investidas UCP, Santa Luzia e Rio Claro assumiam como dívidas os valores que foram entregues à ETH PARTICIPAÇÕES S/A. Como se pode constatar, existe certeza de que o montante de R\$ 151.388.358,36 não é relativo a AFAC na ETH Participações, pois foram assumidos como dívida por terceiros.*

*Também é possível enxergar a operação como uma devolução dos recursos entregues para futuro aumento de capital na ETH Participações, pois o contrato apresentado deixa claro uma "transferência de crédito" entre ETH BIO (fiscalizada) e a ETH PAR e os valores créditos transferidos serviram exatamente para reduzir o saldo da conta de AFAC, ou seja, na prática, é como se os recursos entregues para aumento de capital tivesse sido devolvidos.*

*Mas os AFAC tiveram outro estorno importante que foi realizado em 31/05/2009 sob o histórico "VALOR DEVOLUÇÃO DE PARTE DO AFAC CF CONTRATO DE ASSUNÇÃO DE DÍVIDA". Esse lançamento feito a crédito na conta 1.2.2.3.01.06, embora tenha como contrapartida a conta de VALORES A RECLASSIFICAR, é facilmente identificável, pois em 20/05/2009 o mesmo valor foi retirado da conta de passivo circulante 2.1.1.01.03 - CAPITAL DE GIRO - MOEDA NACIONAL e lançado a crédito na conta VALORES A RECLASSIFICAR; em outras palavras, embora separado por alguns dias, o sujeito passivo deu baixa em obrigações relacionadas a seu capital de giro, liquidando suas obrigações com direitos registrados na conta AFAC. Desse modo, o valor de*

R\$ 53.775.614,02 deve ser igualmente desconsiderado como adiantamento para futuro aumento de capital.

Em vista do exposto, esta fiscalização calculou o IOF devido sobre operação de crédito levando em consideração o seguinte critério:

1. o valor que efetivamente transformou-se aumento de capital de R\$ 59.065.998,94 - conforme registros contábeis feitos na conta 1.2.2.3.01.06;

2. foi identificada a data em que esse montante estava disponível da citada conta contábil - em 24/03/2009 o saldo da conta passou a ser de R\$ 68.118.337,32;

3. A partir de 24/03/2009 foram calculados os saldos da conta 1.2.2.3.01.06 excluindo-se o valor de R\$ 59.065.998,94 e calculado o valor do IOF devido até 30/06/2009, quando o saldo da conta foi reduzido a zero.

(...)

### **3. Do IOF sobre Novação de Dívida Relativa a Adiantamentos para Aumento de Capital**

Conforme relatado no item anterior, parte dos valores escriturados na conta adiantamento para futuro aumento de capital na empresa ETH Participações S/A (conta 1.2.2.3.01.06) foram, em 30/06/2009, transferidos - em parte - para conta de investimento 1.3.1.1.01.01 (R\$ 59.065.998,94) e o restante foi transferido para as chamadas "contas-correntes escriturais": 1.2.2.3.03.06 - UCP USINA CONQUISTA DO PONTAL S/A, 1.2.2.3.03.07 - AGRO ENERGIA SANTA LUZIA LTDA e 1.2.2.3.03.08 - RIO CLARO AGROINDUSTRIAL S/A. Essas contas receberam lançamentos de R\$ 36.174.712,36; R\$ 45.945.080,95 e R\$ 69.565,05, respectivamente e mantiveram o mesmo saldo até o final do período fiscalizado.

Desse modo, o valor que teria sido entregue pela fiscalizada - à época denominada ETH Bio Participações S/A - para sua controlada ETH Participações S/A mediante transferências bancárias acabaram sendo reconhecidos como obrigações de outras empresas do grupo, no caso, das controladas da devedora, ou seja, houve uma novação da dívida do tipo subjetiva passiva, uma vez que a devedora original, que recebeu os recursos em dinheiro de sua controladora, foi substituída pelas empresas UCP Usina Conquista do Pontal S/A, Agro Energia Santa Luzia Ltda. e Rio Claro Agroindustrial S/A.

Cumprе notar que a fiscalizada, ao responder o Termo de Intimação 002, disse que "transferência de numerário" são relativos a movimento de conta corrente entre a ETH BIO PARTICIPAÇÕES (fiscalizada) e suas controladas e reconhece que os valores deveriam ter sido escriturados em conta específica de "contacorrente".

Assim, resta caracterizada a hipótese prevista no artigo 360, inciso II, da Lei nº 10.406/2002, que assim dispõe:

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

Autenticado digitalmente em 04/05/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 1/05/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 04/05/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ

Impresso em 12/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Art. 360. Dá-se a novação:*

*II - quando novo devedor sucede ao antigo, ficando este quite com o credor;*

*Segundo dispões o artigo 3º parágrafo 1º inciso V I, do Decreto nº 6.306/2007, ocorre o fato gerador do IOF na data da novação da dívida, não incidindo o adicional de 0,38% conforme previsto no artigo 7º parágrafos 7º 15 e 17, uma vez que não restou caracterizada a entrega de novos recursos.*

*Em razão do que foi dito, a base de cálculo do IOF sujeito a alíquota de 0,0041% ao dia, conforme previsto no artigo 7º inciso I, alínea "b", número 1, do Decreto nº 6.306/2007 é de R\$ 151.388.358,36 durante o período de 30/06/2009 a 31/12/2009. Para fins de determinação da matéria tributável constante do Auto de*

*Infração, a expressão monetária citada acima foi multiplicada pelo número de dias do mês e somada às demais bases de cálculo para apuração do imposto no final do mês, conforme previsto no artigo 10, inciso I, e parágrafo único, do Decreto nº 6.306/2007. Abaixo segue a parcela correspondente a essa infração que foi adicionado ao total.*

*(...)"*

## *II) DA IMPUGNAÇÃO*

*A Contribuinte, foi cientificada via postal em 19/11/2013, vide AR de fls. 1947, e apresentou impugnação de fls. 1950-2015, contestando integralmente a exigência, articulada nos seguintes fundamentos:*

*(i) o auto de infração é nulo, por falta de aprofundamento das investigações fiscais, desconconsideração de cláusulas contratuais sem adequada justificativa e formalização de exigência fiscal imotivada;*

*(ii) o art. 13 da Lei n. 9779 alcança apenas o contrato de mútuo de recursos financeiros, que não se confunde com o negócio celebrado pela Impugnante junto às empresas de seu grupo econômico, no qual foi pactuada a gestão única de caixa em conjunto com contrato de conta-corrente, e no qual as partes devem apenas registrar débitos e créditos recíprocos, sem a formalização de relação jurídica de crédito.*

*Ao final conclui e requer: Por todo o exposto, a Impugnante requer seja a presente impugnação acolhida, para o fim de determinar o cancelamento da exigência fiscal de IOF consubstanciada no auto de infração ora questionado, com base nos fundamentos acima aduzidos. Subsidiariamente, na remota hipótese de se entender pela manutenção do lançamento, a Impugnante requer seja afastada a cobrança de juros de mora sobre multa de ofício, diante da ausência de previsão legal*

*expressa neste sentido.* 2001

Sobreveio então o Acórdão 14-57.619, da 5ª Turma da DRJ/RPO, negando provimento à impugnação da Contribuinte. Tal julgamento consistiu na adoção literal dos fundamentos de decidir do Processo n. 16682.720464/2013-77, que, segundo o relator da DRJ, “enfrentou as mesmas alegações trazidas na impugnação do presente, não merece reparos”. Para tanto, fundamentou-se em decisões do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) sobre a não obrigatoriedade da autoridade julgadora manifestar-se sobre todas as alegações da defesa, bem como no artigo 50 da Lei n. 9.784/99. A ementa foi lavrada nos seguintes termos:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2009*

*CONTA-CORRENTE ENTRE EMPRESAS. INCIDÊNCIA DO IOF.*

*Incide o IOF sobre operações de crédito rotativo entre empresas, caracterizadas por contínuas disponibilizações de valores e amortizações.*

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

*Consoante art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, incide juros à taxa Selic sobre as multas de ofício.*

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, por meio de peça recursal de fls 2144/2213, repisando os argumentos trazidos em sua impugnação ao lançamento tributário. Contudo, traz ainda argumento sobre a nulidade do acórdão recorrido em razão do não enfrentamento dos fundamentos da impugnação, uma vez que a DRJ simplesmente colacionou *ipsis literis* os fundamentos de decidir do Processo n. 16682.720464/2013-77, bem como deixou de analisar tópico específico da defesa.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

A Contribuinte teve ciência do Acórdão proferido pela DRJ em 24/07/2015, conforme AR de fls. 2142 e apresentou em 24/08/2015 o recurso voluntário de fls. 2144/2213, conforme artigo 33 do Decreto 70.235/72. Assim, o recurso é tempestivo e os demais requisitos de admissibilidade encontram-se preenchidos, portanto dele tomo conhecimento.

Antes de adentrar no mérito do caso, a Recorrente aponta nulidade do Acórdão da DRJ por não ter enfrentado os argumentos trazidos na Impugnação. Peço licença para destacar as palavras da Recorrente nesse sentido:

Ainda nesse contexto, não se deve perder de vista que os fatos discutidos nos dois processos são diferentes e tais diferenças podem causar conclusões também diferentes, ao menos em tese. Com efeito, a empresa recorrente naqueles outros autos não é parte no contrato de caixa único e conta-corrente em discussão neste processo. Embora se trate de empresas do mesmo grupo e de política semelhante no que tange à adoção dos contratos, os negócios firmados pela recorrente em discussão nestes autos em nada se relacionam com aqueles realizados pela Construtora Norberto Odebrecht S.A. naquele processo.

Isso revela que a DRJ/RPO, para decidir sobre a impugnação, na verdade não reapreciou efetivamente, como era devido, o conteúdo dos autos, diante dos argumentos oferecidos. O mínimo que se exige, nessa hipótese, é a indicação dos motivos pelos quais foram confirmadas as razões da decisão e não acolhidas as críticas formuladas na impugnação.

Além disso, o auto de infração subdivide-se em três itens, "1. Do IOF Sobre os Saldos Diários das Contas-Correntes com Coligadas", "2. Do IOF Incidente Sobre os Adiantamentos para Aumento de Capital" e "3. Do IOF sobre Novação de Dívida Relativa a Adiantamentos para Aumento de Capital".

Desta forma, no item 2.3 da impugnação, a recorrente abordou especificamente o lançamento atinente aos itens 2 e 3 do auto, esclarecendo que as movimentações não se referem a operação de crédito, e tampouco novação, não havendo fato gerador do IOF.

Com razão a Recorrente. O acórdão da DRJ padece dos alegados vícios.

Foram dois os erros do julgamento *a quo*.

O primeiro deles consistiu em simplesmente colacionar o julgamento proferido em outro processo, de n. 16682.720464/2013-77, para a fundamentar a decisão, sem que em nenhuma linha fossem expostas as razões que tornam ambos os processos similares, a ponto do julgador não precisar em nada ajustar as razões da sua decisão.

Trata-se da mesma empresa autuada? Vejo que não. Naquele caso a Recorrente era a Construtora Norberto Odebrecht S/A, enquanto nesse processo consta a Odebrecht Agroindustrial Participações S/A. O período de apuração é o mesmo? Não. Naquele processo cuidava-se do ano calendário de 2008, enquanto esse processo versa sobre o ano de 2009. As empresas relacionadas são as mesmas? As demais provas (contratos, escrituração, etc) são os mesmos? Não há como saber sem o acesso aos autos do Processo n. 16682.720464/2013-77.

Disto já se percebe quão temerário é o julgamento recorrido.

É certo que o artigo 50, §1º da Lei n. 9.784/99 autoriza ao julgador na motivação, que deve ser explícita, clara e congruente, a fazer declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Porém, ao meu sentir, este dispositivo não está tratando da utilização da jurisprudência e dos precedentes, de modo geral, para a motivação das decisões em processos administrativos. Na realidade, tal dispositivo diz respeito tão somente à possibilidade do julgador se valer de " pareceres, informações, decisões ou propostas" *anteriormente* proferidos no bojo do *mesmo processo* que está julgando, como expressamente estabelece o dispositivo legal. Ou seja, o julgador pode concordar com anteriores manifestações ocorridas naquele

determinado processo *sub judice*, afinal, está-se diante das exatas provas, fatos e fundamentos jurídicos discutidos.

No presente caso, todavia, a DRJ utilizou fundamentos de *outro processo*, sem em nenhuma passagem de sua decisão justificar a similitude dos casos.

Isto já seria o suficiente para a decretação de nulidade do acórdão *a quo*, com fulcro no artigo 59, inciso II do Decreto 70.235/72.

Cumpra ainda ressaltar que é certo que o julgador não tem a obrigação de analisar todos os argumentos trazidos pelas partes para alcançar a convicção necessária para julgamento do processo, na esteira da jurisprudência do STJ (REsp n. 874793/CE e REsp 876271). Todavia, ele não pode se eximir da análise de argumentos que sejam decisivos para o deslinde do processo. No processo administrativo tributário, não pode a DRJ ou o CARF simplesmente restarem silentes a respeito da determinado fundamento da defesa apresentada pelo contribuinte que de fato pode culminar no cancelamento da autuação fiscal, sob pena de evidente afronta ao princípio do contraditório e da ampla defesa, da justiça, da equidade, além da busca da verdade material.

Por essas razões, a DRJ não poderia ter deixado de analisar a argumentação da Contribuinte relativamente ao item 2 do auto de infração, especificamente destacada no tópico 2.3. de sua Impugnação. Este foi seu segundo erro. Vejamos.

A Autoridade Fiscal entendeu que os lançamentos contábeis da Recorrente sob o título de AFAC, posteriormente transferidos a conta de conta-corrente escritural, na realidade, eram empréstimos, como consta no seu item 2 (fls. 1939 e 1940), *in verbis*:

0002 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGURO OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS - IOF  
FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGURO OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS

Falta de cobrança e recolhimento do IOF em operações de mútuo caracterizado pela entrega de recursos em dinheiro escrituradas sob a forma de contas-correntes e de adiantamento para futuro aumento de capital, conforme descrito no Termo de Verificação e Constatação Fiscal 002.

Os valores tributáveis relacionados abaixo estão demonstrados no Anexo ao Termo de Verificação e Constatação Fiscal 002 e são resultado do somatório dos saldos devedores diários apurados no último dia de cada mês, inclusive na renovação.

No Termo de Verificação Fiscal (“TVF”) a imputação da infração encontra-se pormenorizadamente descrita. Destaco abaixo os principais trechos do TVF sobre o item 2 do Auto de infração (fls 1866 e 1867):

## 2. Do IOF Incidente Sobre os Adiantamentos para Aumento de Capital

Foi constatado que o sujeito passivo escriturou o repasse de recursos para suas coligadas em conta de ativo relacionada adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC). A conta sintética 1.2.2.3.01 – ADIANTAMENTO P/ FUTURO AUMENTO DE CAPITAL possui duas subcontas: 1.2.2.3.01.06 – ETH PARTICIPAÇÕES S/A e 1.2.2.3.01.02 – DESTILARIA ALCÍDIA S/A. Ambas as contas estavam com saldo igual a zero no final de 2009, porém, os movimentos dessas contas, conforme se demonstrará aqui, revelam que os recursos entregues para as controladas **não tinham**, em sua quase totalidade, finalidade de aumentar o capital nas investidas, mas se tratava, sim, de forma de EMPRÉSTIMO.

(...)

Também é possível enxergar a operação como uma devolução dos recursos entregues para futuro aumento de capital na ETH Participações, pois o contrato apresentado deixa claro uma "transferência de crédito" entre ETH BIO (fiscalizada) e a ETH PAR e os valores créditos transferidos serviram exatamente para reduzir o saldo da conta de AFAC, ou seja, na prática, é como se os recursos entregues para aumento de capital tivesse sido devolvidos.

Mas os AFAC tiveram outro estorno importante que foi realizado em 31/05/2009 sob o histórico "VALOR DEVOLUCAO DE PARTE DO AFAC CF CONTRATO DE ASSUNCAO DE DÍVIDA". Esse lançamento feito a crédito na conta 1.2.2.3.01.06, embora tenha como contrapartida a conta de VALORES A RECLASSIFICAR, é facilmente identificável, pois em 20/05/2009 o mesmo valor foi retirado da conta de passivo circulante 2.1.1.01.03 – CAPITAL DE GIRO – MOEDA NACIONAL e lançado a crédito na conta VALORES A RECLASSIFICAR; em outras palavras, embora separado por alguns dias, o sujeito passivo deu baixa em obrigações relacionadas a seu capital de giro, liquidando suas obrigações com direitos registrados na conta AFAC. Desse modo, o valor de R\$ 53.775.614,02 deve ser igualmente desconsiderado como adiantamento para futuro aumento de capital.

(...)

### 3. Do IOF sobre Novação de Dívida Relativa a Adiantamentos para Aumento de Capital

Conforme relatado no item anterior, parte dos valores escriturados na conta adiantamento para futuro aumento de capital na empresa ETH Participações S/A (conta 1.2.2.3.01.06) foram, em 30/06/2009, transferidos – em parte – para conta de investimento 1.3.1.1.01.01 (R\$ 59.065.998,94) e o restante foi transferido para as chamadas "contas-correntes escriturais":

Na Impugnação (fls 2005) consta o tópico 2.3., exclusivamente dedicado à questão do IOF incidente sobre AFAC e a novação dessas dívidas. Ali a Recorrente explica largamente o quanto sucedido, chegando a conclusão de que não houve a devolução de recursos apontada pela Fiscalização, os quais levaram a crer que as operações consistiram em empréstimos. Houve, isto sim, cessão de crédito entre empresas do grupo, fato que não está no âmbito de incidência do IOF.

A Recorrente aponta que as transferências relativas à 1.2.2.3.04 – CONTA CORRENTE – ESCRITURAL, têm origem no "instrumento particular de cessão de transferência de crédito", levado aos autos como doc. 5. Por este contrato, as partes acordaram "cessão de crédito", em que a ETH Participações cedeu seu crédito (frente às usinas Conquista do Pontal S.A., Rio Claro Agroindustrial S.A. e Agro Energia Santa Luzia Ltda) à Recorrente, de modo a, por este mesmo ato, proceder a liquidação da "dívida" que aquela detinha com esta. Contudo, a Recorrente afirma que não se trata propriamente de dívida, mas sim de lançamentos atinentes à retirada de recursos do contrato de conta corrente e de caixa único. Assim, a contabilização na conta AFAC foi equivocada, pois deveria ter sido feita na conta 1.2.2.3.02 - CONTA CORRENTE COM CONTROLADAS. Disto, conclui que não houve devolução de recursos, mas sim cessão de crédito.

Segundo a Recorrente, ratificaria essa argumentação o fato de o lançamento ter sido transferido da AFAC para CONTA CORRENTE – ESCRITURAL, ou seja, não houve transferência efetiva de recursos pelas operações, mas sim o simples registro da cessão de crédito, antes equivocadamente contabilizadas pela Recorrente.

O Contrato de Cessão de Crédito encontra-se em fls 2115.

Lembra a Recorrente que a autoridade fiscal entendeu que o que ocorrera teria sido uma novação da dívida, capaz de ensejar a necessidade de recolhimento do IOF com

base no Decreto 6.306/2007, artigo 10, inciso II.<sup>1</sup> Assim, passa a tratar do que foi entendido pela autoridade fiscal como novação em fls 2009, concluindo então (fls 2012):

Assim, não há como se legitimar a cobrança ora debatida, quer porque não houve mútuo entre a Impugnante e a ETH Participações, quer porque de novação não se trata, o que não desencadeia a incidência do IOF/Crédito.

Em suma, por tudo o que já foi exposto, não procedem as conclusões a que chegou a fiscalização no presente caso, devendo ser cancelada a exigência fiscal.

A argumentação é absolutamente pertinente, precisa e direcionada a item específico do auto de infração sendo, portanto, capaz de cancelá-lo se acolhida.

Dessarte, é hialino que não se trata de matéria que pode simplesmente deixar de ser analisada no julgamento administrativo, sob pena de restar configurada nulidade em função da omissão do órgão judicante. Houve incontestável omissão da DRJ ao julgar a impugnação da Contribuinte, sendo portanto nula.

Destaco abaixo a lição de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa López<sup>2</sup> sobre o tema:

*No processo administrativo fiscal, dentre as nulidade mais comuns podem-se destacar: os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; os **despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente**; ou **com preterição do direito de defesa**; a ilegitimidade de partes; **omissão do julgador no enfrentamento das questões de defesa** e o não atendimento aos requisitos formais do lançamento. Algumas dessas questões arguidas em preliminar são suficientes para a nulidade dos atos correspondentes e para a extinção de todo o processo administrativo, como a questão da ilegitimidade das partes; **outras permitem o saneamento da irregularidade, como é o caso de cerceamento de defesa gerada pela falta indispensável da análise de uma tese arguida pelo contribuinte, ocasionando apenas a nulidade da decisão de primeira instância e o seu saneamento com a prática de ato novo.***

A ausência de análise do citado item da impugnação, nesse contexto, ocasiona cerceamento do direito de defesa no processo administrativo e caso fosse proferido julgamento inaugural da matéria por este Conselho, estar-se-ia atuando como instância única. Tal situação não é permitida pelo sistema jurídico brasileiro, uma vez que o artigo 5º, inciso LV da Constituição confere aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Cumprido destacar a lição de James Marins<sup>3</sup> sobre o tema:

***Não podem, União, Estado, Distrito Federal ou Municípios, instituir no âmbito de sua competência, a denominada “instância única” para o julgamento das lides tributárias deduzidas administrativamente, sob pena de irremediável mutilação da regra constitucional e consequente***

<sup>1</sup> Art. 10. O IOF será cobrado: (...)

II - na data da prorrogação, renovação, consolidação, composição e negócios assemelhados;

<sup>2</sup> Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 558-559.

<sup>3</sup> Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). São Paulo: Dialética, 2010 5ª ed.

1/05/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 04/05/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GAL

*imprestabilidade do sistema administrativo processual que, por falta de tal requisito constitucional de validade, não servirá para aperfeiçoar a pretensão fiscal impugnada, remanescendo carente de exigibilidade.*

Nesse sentido o artigo 59, inciso II do Decreto no 70.235/1972 confere efetividade ao texto constitucional ao determinar que:

*Art. 59. São nulos (...)*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com **preterição do direito de defesa**.*

Por fim, destaco que foi no intuito de coibir tal sorte de problema que o Novo Código de Processo Civil, o qual deve ser aplicado subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal, estabelece os requisitos essenciais da sentença, bem como as situações em que considera não fundamentada qualquer decisão:

*Art. 489. São elementos essenciais da sentença:*

*I - o relatório, que conterá os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;*

*II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;*

*III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.*

*§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:*

*I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;*

*II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;*

*III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;*

*IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;*

*V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;* (grifei)

Resta a este Colegiado, assim, declarar a nulidade do Acórdão referente ao julgamento de primeira instância que pode ser percebido como supressão de instância administrativa, culminando em preterição do direito de defesa.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por declarar a nulidade do Acórdão n. 14-57.619, da 5ª Turma da DRJ/RPO, exarado no presente processo, afetando as peças processuais que lhe sucederam.

Objetivando considerações úteis ao prosseguimento e à solução do processo, com base no artigo 59, §2º do Decreto no 70.235/1972,<sup>4</sup> destaco que deve a DRJ, em seu novo julgamento, a ser proferido em observância ao artigo 489, §1º do Novo Código de Processo Civil: *i)* analisar expressamente os fatos, documentos e razões jurídica trazidas especificamente nesse caso, e, na eventualidade de o caso merecer julgamento no mesmo sentido de qualquer precedente da própria DRJ ou do CARF, justificar de maneira fundamentada o porquê; *ii)* manifestar-se expressamente sobre a defesa da Contribuinte colocada no item 2.3. de sua peça de impugnação ao lançamento tributário.

Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

---

<sup>4</sup> § 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.