



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

Processo n° 19515.722657/2013-82
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-003.448 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO IOF
Recorrente ODEBRECHT AGROINDUSTRIAL PARTICIPAÇÕES S.A., atualmente
ATVOS AGROINDUSTRIAL PARTICIPAÇÕES S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

IOF. BASE DE CÁLCULO. OPERAÇÃO DE CONTA-CORRENTE:

A operação de conta-corrente conjunta, cujo contexto revela função financiadora, é base de cálculo do IOF, por corresponder à função típica de crédito, independentemente de haver, concomitantemente, função de gestão centralizada de caixa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Os juros de mora incidem sobre a multa de ofício, conforme interpretação sistemática da legislação pertinente

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Os Conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Leonardo Vinícius Toledo de Andrade votaram por dar provimento para juros sobre a multa de ofício. Votaram no mérito pelas conclusões os Conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Leonardo Vinícius Toledo de Andrade.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Giovani Vieira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros : Winderley Morais Pereira (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovic Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinícius Toledo de Andrade, Marcelo Giovani Vieira. Fizeram sustentações orais o patrono Dr. Fernando Mariz Masagão, OAB/SP 287.983, escritório Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados, bem como o representante da Fazenda Nacional, o procurador Dr. Pedro Augusto Junger Cestari, OAB/DF 19.272.

Relatório

Reproduzo o relatório de primeira instância:

ODEBRECHT AGROINDUSTRIAL PARTICIPACOES S.A. (contribuinte - autuada), com fulcro no art. 15 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF), apresenta impugnação à exigência tributária consubstanciada no presente processo.

Trata-se de autos de infração, fls.1938-1944, relativo ao IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGURO OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS (IOF), no valor total de R\$ 19.040.827,96 (inclusos multa de ofício de 75 % e juros de mora à taxa Selic, calculados até novembro/2013).

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 entram 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 [fiscalizada] 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.

A título de exemplo, o sujeito passivo foi intimado a apresentar os comprovantes relacionados a uma operação no valor de R\$ 4.800.000,00 escriturada na conta 1.2.2.3.02.04 - Destilaria Alcídia S/A em 12/01/2009 e a resposta apresentada pelo sujeito passivo foi no sentido de que se tratou de recursos entregues para a Destilaria Alcídia S/A conforme contrato de conta-corrente, ou seja, tratou-se de simples de entrega de recursos mediante transferência bancária, conforme se verifica no extrato da conta mantida junto ao Banco Santander (conta contábil 1.1.1.2.01.03).

A transação acima descrita representa bem o movimento da conta 1.2.2.3.02.04 - Destilaria Alcídia, pois, do total dos débitos levados a registro nessa conta, 94,09% são foram registradas da mesma forma. Por outro lado, do total dos créditos, 95,58% foram de recursos cuja contrapartida foram debitados na conta

1.1.1.2.01.03 - Banco Santander/Banespa.

Na conta 1.2.2.3.02.05 - Pontal Agropecuária S/A a situação é semelhante àquela descrita acima. Nela foram registrados apenas lançamentos a débito com contrapartida na conta contábil que registra o movimento na conta mantida junto ao Banco Santander. Durante o ano 2009, o total movimentado nessa conta foi de R\$ 4.694.940,10.

Na conta 1.2.2.3.02.09 - Usina Eldorado Ltda foram registrados lançamentos a débitos da ordem de R\$ 193 milhões, sendo que, desse total, 91,36% tiveram contrapartida na conta 1.1.1.2.01.03 - Santander/Banespa. Em relação aos lançamentos a crédito na conta de Realizável a Longo Prazo, 98,07% foram feitos com contrapartida na mesma conta 1.1.1.2.01.03.

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 I 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 saldo inicial da conta 1.2.2.3.01 - ADIANTAMENTO P/FUTURO AUMENTO DE CAPITAL tinha saldo inicial em 01/01/2009 de R\$ 51.258.679,07 e esse montante estava totalmente concentrado na subconta 1.2.2.3.01.06 - ETH PARTICIPAÇÕES S/A. Durante o ano de 2009, a subconta recebeu diversos lançamentos a débito cuja contrapartida foi feita na conta 1.1.1.2.01.03 - SANTANDER/BANESPA, ou seja, os recursos foram entregue para as coligadas através de transferência bancária - do total dos lançamentos a débito na conta ETH PARTICIPAÇÕES S/A (R\$ 219.920.680,94), mais de 95% (R\$ 209.444.512,61) foram feitos dessa forma.

A conta teve saldo reduzido a zero em 30/06/2009, quando o saldo de R\$ 210.454.357,30 foi transferido para outras contas. Desse total, R\$ 59.065.998,94 foram transferidos para a conta de investimentos nº 1.3.1.1.01.01 – ETH PARTICIPAÇÕES S/A e com histórico: "VALOR AUMENTO DE CAPITAL NA ETH PAR COM SALDO DO AFAC CF ATO N/DATA". O restante, R\$ 151.388.358,36 foram transferidos para contas de realizável a longo prazo sob a rubrica "CONTA CORRENTE ESCRITURAL". Desse modo, as contas 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 receberam lançamentos de R\$ 36.174.712,36; R\$ 45.945.080,95 e R\$ 69.565,05, respectivamente. Esses valores foram mantidos nessas contas até o final do período, não sendo feito nenhum outro lançamento nelas.

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 DIVIDA". 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.

Cumpra-se 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:

Art. 360. Dá-se a novação:

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

Segundo dispõe 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, desconsideração 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.

É o relatório.

A DRJ/Ribeirão Preto/SP, por meio do acórdão 14-57.619, decidiu pela improcedência da Impugnação, mantendo integralmente o Auto de Infração. Transcrevo a ementa:

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.

Sobreveio o Recurso Voluntário, no qual a recorrente reitera os argumentos de defesa, reforçando que se trata de contratos de conta-corrente, e que não teriam função econômica, mas possuiriam fluxo típico de contas-correntes, haja vista que alternam-se saldos credores e devedores, ao revés da afirmação do Fisco de que seriam sempre credores, no conjunto; informa que os valores de adiantamentos para aumento de capital foram equivocados, tendo sido, na verdade, também transferências relativas a conta-corrente de caixa único.

Acrescenta pedido de nulidade da decisão recorrida, por não ter apreciado devidamente os argumentos oferecidos, pois não teria atentado para a questão da novação de dívida.

Em 27/04/2016 a 2ª TO da 4ª Câmara desta 3ª Seção do Carf (Acórdão 3403-003.047) anulou a decisão recorrida, porque teria utilizado decisão de outro processo com vários elementos impertinentes ao presente processo, e porque não teria apreciado a questão da novação de dívida.

Nova decisão de primeira instância (Acórdão 14-63.358, 3ª Turma DRJ/RPO/SP) restou assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. ATENDIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. ASSEGURADO O CONTRADITÓRIO E PLENO EXERCÍCIO DE DIREITO DE DEFESA. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade, o auto de infração lavrado por autoridade competente, com observância dos requisitos legais e ciência regular do sujeito passivo, que exerceu adequadamente o direito de defesa e o contraditório e, na forma da legislação vigente.

OPERAÇÃO DE MÚTUO DE RECURSOS FINANCEIROS. EXISTÊNCIA DE REGISTROS CONTÁBEIS QUE IMPORTEM ENTREGA DE RECURSOS À DISPOSIÇÃO DE TERCEIROS. CONFIGURAÇÃO.

Para fim de incidência do IOF, caracteriza-se operação de mútuo de recursos financeiros a operação de crédito representada pelo registro ou lançamento contábil que, pela sua natureza, importe colocação ou entrega de recursos financeiros à disposição de terceiros, independentemente de ser pessoa ligada ou não.

IOF. MÚTUO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. INEXISTÊNCIA DE CONTRATO FORMAL. POSSIBILIDADE.

É devida a cobrança do IOF sobre as operações de mútuo de recursos financeiros realizadas entre pessoas jurídicas não financeiras integrantes do mesmo grupo econômico, ainda que não exista contrato que ampare tal operação, desde que os registros ou lançamentos contábeis, pela sua natureza, importem colocação ou entrega de recursos financeiros à disposição de terceiros.

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.

Novo Recurso Voluntário reitera o anterior, pedindo também a nulidade da nova decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, relator.

O recurso é tempestivo e trata de matéria de competência desta turma, de modo que deve ser conhecido.

Preliminar de nulidade da decisão recorrida

Como visto, a primeira decisão recorrida fora anulada porque continha elementos de outro processo da mesma empresa e não apreciara a questão da novação de dívida.

Veja-se trecho do acórdão do Carf que anulou a decisão de primeira instância:

*“Objetivando considerações úteis ao prosseguimento e à solução do processo, com base no artigo 59, §2º do Decreto no 70.235/1972, 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.”*

A recorrente, desta feita, pede novamente a nulidade da decisão recorrida porque *“ao julgar as alegações de defesa assacadas pela recorrente contra a exigência de IOF nenhuma daquelas determinações foi atendida. Limitou-se, o Relator, a tão somente mudar uma ou outra palavra, às vezes suprimir um trecho ou alterá-lo, todos inseridos em meio a parágrafos que, não fosse por isso, teriam novamente sido inteiramente copiados do mesmo acórdão n. 12-59.063, de que já havia se servido a DRJ/POR para exarar o acórdão n. 14-57.619, anulado pelo CARF”* (fl. 2.390).

Não tem razão a recorrente. Observo que as referências da primeira decisão anulada quanto a elementos de outro processo foram retiradas, e que a questão da novação de dívida foi enfrentada, conforme título “Apreciação do item 2.3 da peça impugnatória”, às fls. 2.367 e seguintes.

Insurge-se a recorrente, na verdade, contra os argumentos jurídicos da decisão recorrida, o que configura matéria de mérito a ser enfrentada na seção própria.

Portanto, afasto a preliminar.

Preliminar de nulidade do lançamento

A nulidade dos lançamentos tributários existe apenas nas hipóteses previstas no art. 59 do PAF – Decreto 70.235/72¹, ou quando ausentes as formalidades extrínsecas do art. 10² do mesmo diploma.

Não verifico a existência dos vícios preliminares suscitados. A acusação fiscal é clara quanto a considerar as operações de que trata como base de cálculo para o IOF, conforme as razões que despendeu. As formalidades do artigo 10 estão presentes. A recorrente defende-se longa e detalhadamente da acusação fiscal, mostrando pleno entendimento da matéria em foco. Portanto, não há nulidade a ser aventada em preliminar.

A tese da recorrente gira em torno da alegada superficialidade do exame fiscal. Mas a eventual superficialidade do exame fiscal – sem juízo de valor, neste momento, quanto ao presente caso - poderá acarretar em cancelamento da infração lançada, se for considerada como insuficientemente provada. Nesse caso se trataria de matéria de exame de mérito, ou seja, a suficiência das provas para suportar a acusação fiscal.

Desse modo, afasto a preliminar suscitada.

Mérito

Tributação dos contratos de conta-corrente

O Decreto 6.306/2007 prevê a incidência de IOF nas operações de contas-correntes, como disponibilização (abertura) de crédito, cf. art. 3º, §3º, I³, e art. 7º, I, a⁴ sem distinguir sobre a intervenção ou não de entidades financeiras.

¹ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

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

² Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

³ Art. 3o O fato gerador do IOF é a entrega do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado

(...)

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

I - empréstimo sob qualquer modalidade, inclusive abertura de crédito e desconto de títulos

⁴ Art. 7o A base de cálculo e respectiva alíquota reduzida do IOF são (Lei no 8.894, de 1994, art. 1o, parágrafo único, e Lei no 5.172, de 1966, art. 64, inciso I):

I - na operação de empréstimo, sob qualquer modalidade, inclusive abertura de crédito:

Decerto que existem operações de contas-correntes conjuntas (caixa único), em que não existe a função financiadora, apenas a função de economia racional administrativa de gestão central. Nesses casos, os saldos, ou são liquidados periodicamente (tipicamente, em período mensal), ou se alternam entre credores e devedores sem prevalência, a longo prazo, de saldos apenas num dos lados da conta escritural.

Todavia, quando a operação de contas-correntes evidencia a função financiadora, enseja a incidência do IOF, conforme previsão regulamentar. Com efeito, se uma das partes mantém sempre saldo credor perante a outra parte, a função financiadora resta evidente, na exata medida desses saldos. Ainda, se a liquidação desses saldos não se dá de modo periódico em contrapartidas comerciais, também se caracteriza como operação com função financiadora, nada obstante possa ser a função financiadora concomitante com a função administrativa de gestão única de caixa. Ocorrendo ambas, há ensejo da incidência de IOF.

No presente caso, os saldos entre as partes são, no conjunto, consistentemente devedores (ativo da mutuante fiscalizada), conforme folhas 1.934 e seguintes, revelando nítida função financiadora, na exata medida dos saldos devedores.

A operação de financiamento fica clara na medida em que os recursos que transitam pelo conta-corrente são todos obtidos pela fiscalizada junto à controladora ou em instituições financeiras e repassados às mutuárias coligadas e/ou controladas, e cujas liquidações se dão em operações financeiras. Confira-se, nesse sentido, trecho do Relatório Fiscal (fl. 1.864):

“Além disso, se houvesse de fato relação entre o caixa único e a comercialização de bens, evidentemente haveria lançamentos contábeis envolvendo 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 Santander/Banespa, ou seja, as aquisições de produtos para revenda não era feita através do caixa único, mas sim pago diretamente ao fornecedor.”

Nenhuma contraprova específica foi apresentada pela recorrente nesse aspecto.

A recorrente expressamente admite a função financiadora no seguinte trecho de seu Recurso Voluntário (fl. 2.201):

“É bem verdade que algumas controladas da recorrente necessitavam de recursos para implementar ou aprimorar suas atividades. Isto porque muitas delas haviam sido adquiridas pela recorrente em 2008 ou 2009, justamente com o objetivo de ampliar projetos no setor sucroalcooleiro.”

a) quando não ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, inclusive por estar contratualmente prevista a reutilização do crédito, até o termo final da operação, a base de cálculo é o somatório dos saldos devedores diários apurado no último dia de cada mês, inclusive na prorrogação ou renovação:

Tal constatação é corroborada pelo relatório de auditores independentes da Pricewaterhouse Coopers, nas Notas Explicativas das demonstrações financeiras da empresa do exercício encerrado em 2012:

“Essa operação é denominada Caixa Único e sobre os saldos credores ou devedores existentes entre as partes não incidem encargos financeiros. Adicionalmente a Companhia se pronunciou formalmente no sentido de estruturar a liquidação dos saldos, de forma a não onerar o capital de giro dessas controladas nos próximos três exercícios sociais.”

Assim, resta demonstrada a função financiadora das operações.

Cito, por pertinente, decisão do Superior Tribunal de Justiça em relação ao à incidência do IOF em operações de financiamento entre pessoas jurídicas, em contas-correntes:

Resp 1.239.101/RJ

TRIBUTÁRIO. IOF. TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO CORRESPONDENTES A MÚTUO DE RECURSOS FINANCEIROS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. ART. 13, DA LEI N. 9.779/99. 1. O art. 13, da Lei n. 9.779/99 caracteriza como fato gerador do IOF a ocorrência de "operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas " e não a específica operação de mútuo. Sendo assim, no contexto do fato gerador do tributo devem ser compreendidas também as operações realizadas ao abrigo de contrato de conta corrente entre empresas coligadas com a previsão de concessão de crédito. 2. Recurso especial não provido.

Tese reiterada na decisão dos Embargos:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IOF. TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO CORRESPONDENTES A MÚTUO DE RECURSOS FINANCEIROS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. ART. 13, DA LEI N. 9.779/99. AUSÊNCIA DE OMISSÃO OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU ERRO MATERIAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS. 1. Os argumentos levantados pela embargante foram devidamente rechaçados quando esta Corte fez a melhor opção interpretativa pela incidência do IOF sobre as operações que disponibilizam créditos entre empresas de um mesmo grupo econômico. A interpretação prestigia a letra do art. 13, da Lei n. 9.779/99 (caracteriza como fato gerador do IOF a ocorrência de "operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ") e a letra do art. 63, I, do CTN (caracteriza como operação de crédito a "sua colocação à disposição do interessado "). Inclusive com transcrição de jurisprudência. 2. Não havendo omissão, obscuridade, contradição ou erro material, merecem ser rejeitados os embargos declaratórios interpostos que têm o propósito infringente. 3. Embargos de declaração rejeitados.

Assim, considerando frágeis as alegações da recorrente quanto à operação comercial de compra e venda, e que as operações de conta-corrente, quando carregam as funções de financiamento aos mutuários, consubstanciando a natureza jurídica da operação

pela finalidade, então, no presente caso, os valores em questão performam base de cálculo do IOF, nos termos do Decreto 6.306/2007, art. 7º, I, “a”⁵.

Novação de dívida

Em relação aos repasses que foram contabilizados como adiantamento para futuro aumento de capital, o autuante refere que a parcela de R\$ 151.388.358,36 foi transferida a outros devedores, considerando ter havido aí novação de dívida.

A recorrente expressamente declarou que essas transferências se tratam, também, de repasses em regime de conta-corrente, e que havia contabilizado equivocadamente como adiantamentos para futuro aumento de capital.

A consideração de novação, no presente caso, na verdade beneficiou a empresa, porque o autuante excluiu a tributação complementar, à alíquota de 0,38%, prevista no artigo 7º, §15⁶, do Decreto 6.306/2007, no período que abrange a transferência dos créditos para outras coligadas, em vista do §17⁷.

Conforme se verifica nas planilhas de fls. 1.867, 1.868, 1.872 e 1.873, os saldos foram tributados até 29/06/2009 com alíquota complementar, e a partir dessa data, sem alíquota complementar. Não houve tributação dupla dos mesmos saldos, de períodos coincidentes.

Assim, falta interesse de agir à recorrente neste ponto.

Portanto, não acato as razões da recorrente nesta parte.

Juros sobre multa

A minha posição pessoal é de que tal questão não se insere sob a competência de decidir do Carf. Com efeito, tais acréscimos legais são institutos exigíveis na cobrança, e os juros de mora sobre a multa de ofício sequer são lançados. Ora, se o lançamento é que inicia o processo administrativo fiscal sob o Decreto 70.235/72 (art. 9º), a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício não está sob o rito do processo administrativo fiscal, mas tão somente sob o processo administrativo geral – Lei 9.784/99. As instâncias revisoras na Lei 9.784/99 são o Delegado da Receita Federal local e o Superintendente regional. Portanto, seria o caso de não conhecer das alegações relativas a esta matéria.

Não obstante, restando consolidada no Carf a rejeição a esta tese, e atento à segurança jurídica, tomo conhecimento do recurso nesta parte. E tendo tomado conhecimento, adoto as razões do Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais nº 9101-00539, abaixo reproduzido no que tange ao tema.

⁵ Art. 7º A base de cálculo e respectiva alíquota reduzida do IOF são:

I - na operação de empréstimo, sob qualquer modalidade, inclusive abertura de crédito:

a) quando não ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, inclusive por estar contratualmente prevista a reutilização do crédito, até o termo final da operação, a base de cálculo é o somatório dos saldos devedores diários apurado no último dia de cada mês, inclusive na prorrogação ou renovação:

⁶ § 15. Sem prejuízo do disposto no caput, o IOF incide sobre as operações de crédito à alíquota adicional de trinta e oito centésimos por cento, independentemente do prazo da operação, seja o mutuário pessoa física ou pessoa jurídica.

⁷ § 17. Nas negociações de que trata o § 7º não se aplica a alíquota adicional de que trata o § 15, exceto se houver entrega ou colocação de novos valores à disposição do interessado.

“O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário 'é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).'

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou

penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente. (destacou-se)

A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida 'juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago' (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art.950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora,

calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).

§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Cabe referir, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

(...)

No mesmo sentido, aliás, tem decidido o Superior Tribunal de Justiça, conforme ementa abaixo reproduzida:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.

Assim, voto pela incidência de juros sobre a multa de ofício.

Processo nº 19515.722657/2013-82
Acórdão n.º **3201-003.448**

S3-C2T1
Fl. 2.563

Conclusão

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Marcelo

Giovani

Vieira

-

Relator