



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

Processo n° 10166.728910/2011-82
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-005.391 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de outubro de 2018
Matéria IOF
Recorrente JORLAN SA VEÍCULOS AUTOMOTORES IMPORTACAO E COMERCIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 21/01/2008 a 31/12/2008

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO. INCOMPETÊNCIA MATERIAL. SÚMULA CARF Nº 2.

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

IOF. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL - AFAC NÃO CARACTERIZADO. CAUSA DO NEGÓCIO JURÍDICO. MÚTUO. INCIDÊNCIA.

Os adiantamentos para futuro aumento de capital social (AFAC), assim reconhecidos e registrados na escrituração contábil, e que da mesma forma permaneçam até a efetiva capitalização pela sociedade investida, não se configuram como mútuo, não estando, portanto, sujeitos à incidência do IOF. A ausência de formalização de compromisso de permanência das verbas na companhia investida não desnatura os aportes efetivamente incorporados ao capital social da beneficiária. Contudo, uma vez demonstrado pela autoridade fiscal que tais recursos não foram capitalizados e que a causa material do negócio jurídico tenha sido mútuo, reconhece-se a incidência do IOF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan (Presidente), Tiago Guerra Machado, Lázaro Antonio Souza Soares, André Henrique Lemos, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Cássio Schappo, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente) e Marcos Antonio Borges (suplente convocado). Ausente justificadamente a conselheira Mara Cristina Sifuentes.

Relatório

1. Trata-se de **auto de infração**, situado às *fls.* 373 a 379, lavrado em razão da falta de recolhimento de imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IO/Crédito), referente ao período de apuração compreendido entre 21/01/2008 e 31/12/2018, acrescido de multa de ofício de 75% e juros, totalizando, assim, o valor histórico de R\$ 592.308,08.

2. Segundo se depreende do **termo de verificação fiscal**, situado às *fls.* 380 a 389, narra a autoridade fiscal que o procedimento que a contribuinte, em sua DIPJ, teria informado valores significativos de "*créditos com pessoas ligadas*" (físicas e jurídicas) sem a correspondente informação de débitos de IOF em suas DCTFs relativas ao mesmo período ou mesmo o seu respectivo recolhimento. Os históricos dos lançamentos dos créditos com pessoas ligadas, registrados nas contas "ADIANT. P/ FUTURO AUMENTO DE CAPITAL" e "CRED. COM COLIGADAS E CONTRLADAS" indicariam adiantamento de recursos financeiros a título de mútuo.

3. A contribuinte apresentou **impugnação**, situada às *fls.* 484 a 502, na qual argumentou, em síntese, que: **(i)** os valores considerados como empréstimos são, na verdade, adiantamentos para futuros aumentos de capital. Na peça analisa algumas das operações objetos de autuação; **(ii)** a multa de ofício tem caráter confiscatório.

4. Em 08/01/2014, a 00ª Turma da Delegacia Regional do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ) proferiu o **Acórdão DRJ nº 09-48852**, situado às *fls.* 606 a 611, de relatoria do Auditor-Fiscal Robson Marcos Schreider, que entendeu, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário exigido, nos termos da ementa abaixo transcrita:

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

Ano-calendário: 2008

IOF. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL.

Para ser considerada como AFAC e não mútuo, a operação deve estar plenamente caracterizada.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

5. A contribuinte foi intimada via postal em 07/02/2014, em conformidade com o aviso de recebimento situado à fl. 517 e, em 10/03/2014, interpôs **recurso voluntário**, situado às fls. 618 a 631, no qual reiterou as razões de sua impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

6. O **recurso voluntário** é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

7. Quanto às alegações de inconstitucionalidade de leis, trata-se de matéria que não pode ser apreciada no âmbito do processo administrativo fiscal, conforme dispõe o Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pela Lei nº 11.941/2009:

Decreto nº 70.235/1972 - Art. 26. *No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

8. Tal entendimento, ademais, encontra-se consolidado neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme súmula aprovada pela Portaria nº 52, de 21 de dezembro de 2010:

Súmula CARF nº 2 - *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

9. Assim, não conheço do recurso voluntário interposto neste particular.

10. Passa-se a apreciar a questão de fundo e, neste sentido, o auto de infração foi lavrado em função da falta de recolhimento do IOF (inclusive o relativo à alíquota

adicional prevista nos §§ 15 e 15, do art. 7º do Regulamento do IOF) sobre mútuos que teriam sido efetuados com as empresas: **(i)** TARGET VEÍCULOS LTDA., **(ii)** ORCA VEÍCULOS LTDA., **(iii)** AUTOMARCAS COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA., **(iv)** SIERRA AGROPASTORIL LTDA., **(v)** JPAR DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA., e **(vi)** ITAKAIU AGROPASTORIL S/A.

11. Narra a fiscalização que, a despeito dos valores correspondentes estarem registrados como Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC), na escrita contábil, não se vislumbrou instrumento de comprometimento no sentido de que os repasses seriam destinados exclusivamente a futuros aumentos de capital, tampouco tendo sido observado prazo de integralização de 120 (cento e vinte) dias, a contar do encerramento do exercício social, o que conferiria a roupagem de mútuo a estas operações, com incidência do IOF.

12. Neste sentido, o Parecer Normativo CST nº 133/1975, externou entendimento no sentido de que o saldo credor de sócio ou acionista deve compor o passivo exigível no cálculo do capital da giro próprio da empresa, sendo de todo irrelevante que, em momento posterior, venha ele a ser capitalizado. Em momento seguinte, o Parecer Normativo CST nº 23/1981 fixou a orientação de que os adiantamentos para futuro aumento de capital, ainda que condicionados à utilização exclusiva em aumento de capital, deveriam ser mantidos fora do patrimônio líquido, uma vez que merecem tratamento de obrigações com terceiros, passíveis de serem exigidos pelos titulares enquanto não efetivamente concretizado o aumento. Cabe observar, para além do sentido da reconstrução do quadro de referências administrativo, de caráter regulamentar-opinativo, que, no ano de 1983 o art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065/1983 dispôs que, para efeito da determinação do lucro real, nos mútuos entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, a mutuante deveria reconhecer "*pelo menos*" o valor correspondente à variação monetária. A interpretação inculpada pela Administração, em conformidade com o Parecer Normativo CST nº 17/1984, foi no sentido da inaplicabilidade da previsão de trânsito em conta de resultado da norma de estatura legal no caso específico de AFAC, desde que: **(i)** o adiantamento se destinasse "*específica e irrevogavelmente, ao aumento do capital*", e **(ii)** a capitalização se processasse "*(...) por ocasião da primeira AGE ou alteração contratual posterior ao adiantamento ou, no máximo, até 120 dias contados do encerramento do período-base da sociedade tomadora dos recursos*", prazo este posteriormente extirpado com a edição da Instrução Normativa SRF nº 127/1988, que manteve os demais requisitos.

13. O tratamento contábil dispensado aos adiantamentos de tal jaez é a classificação em conta de investimento (ANC) para aquele que efetua o AFAC e, para a investida, objeto de apreciação no presente caso, denota-se, da leitura da Resolução CFC nº 1.159/2009, o registro: **(i)** no patrimônio líquido na investida, após a conta de capital social, na hipótese de **não** haver possibilidade de devolução; ou **(ii)** no passivo não circulante, se houver "*(...) qualquer possibilidade de sua devolução*".

14. Neste sentido, os posicionamentos do CFC e da RFB são distintos, opondo a contabilidade geral à fiscal, uma vez que o PN CST 23/81, entende que os AFACs, cumpridas as exigências, devem ser mantidos fora do patrimônio líquido, pois considerados obrigações para com terceiros, podendo ser exigidos pelos titulares enquanto o aumento de capital não se concretizar. A Resolução CFC nº 1.159/2009, por seu turno, orienta a sua inclusão no patrimônio líquido, tendo em vista o princípio da essência sobre a forma. Observa-se, no entanto, que, mesmo que exista divergência, os instrumentos convergem para a

conclusão de que os adiantamentos de recursos, para que possam se qualificar como AFACs, devem atender à condição de permanência, que tem por corolário a cláusula de irreversibilidade de devolução, com opção irrevogável.

15. Observe-se, em sede de *excursus*, que o sentido de expurgar o AFAC do patrimônio líquido, que se depreende do Parecer Normativo nº 23/1981, teria uma discussão de fundo tributário, uma vez que o entendimento diverso, representado pela Resolução CFC nº 1.159/2009, implicaria a dedutibilidade da correção monetária do adiantamento, discussão esta que veio a perder sua principal celeuma com a edição do Decreto nº 332/1991, cuja alínea 'f' do inciso I do art. 4º tornou obrigatória a correção de contas credoras e devedoras respeitantes a AFAC, situação esta que perdurou até o advento do Plano Real, contexto a partir do qual foi concebida a Lei nº 9.249/1995, que extinguiu a correção monetária do balanço.

16. Assim, feita esta observação, a autoridade fiscal externou entendimento consentâneo com o Parecer Normativo CST nº 17/1984 no sentido de que as destinações contratualmente estipuladas, em caráter irrevogável, de aumento de capital representariam exceção à obrigação da investidora prevista no preceptivo normativo do art. 21 do Decreto-Lei nº 1.065/1983. Tal seria, portanto, o principal marco miliário para a distinção jurídica entre o AFAC e o mútuo, uma vez que colocar recursos à disposição de terceiros sem condição de permanência e de irreversibilidade redundaria, sob tal perspectiva, em uma operação de crédito. Diz-se principal porque a condição de capitalização, decorrente de tais recursos adiantados, logo na primeira AGE ou na primeira alteração contratual subsequente, sobreviveu à Instrução Normativa SRF nº 127/1988.

17. Em outras palavras, da perspectiva da interpretação infralegal, repita-se, de caráter **meramente regulamentar e opinativo** (condição que tais instrumentos não perdem mesmo ao serem chamados de normas complementares de leis pelo inciso I do art. 100 ou de "legislação tributária" pelo art. 96, ambos do Código Tributário Nacional), o ingresso dos recursos deve se prestar ao aumento do capital logo na **primeira oportunidade possível** e, entre o momento de sua percepção pela investida e o da efetiva capitalização, não devem estar suscetíveis ao arrependimento e conseqüente reversibilidade ou devolução. Entende a posição mais formalista, aliás, que o adiantamento exigiria compromisso formal e prévio à liberação do crédito, pois a disponibilização de recursos à investida seguida de decisão superveniente de integralização não configuraria adiantamento, mas mútuo seguido de capitalização.

18. Cabe pontuar, em primeiro lugar, que o quadro normativo construído acima pertine a questões voltadas ao imposto sobre a renda. Em outras palavras, o Parecer Normativo CST nº 17/1984 foi editado para efeito da determinação do lucro real e, ainda que constitua um norte valioso ao aplicador por se voltar ao tratamento do mútuo, necessário se faz tomar, como ponto de partida para a decisão acerca da incidência ou não do imposto sobre operações financeiras, a legislação que lhe é peculiar.

19. Evidentemente, é rica a construção em torno desta especialíssima figura do direito privado prevista pelo art. 586 do Código Civil para fins de determinação do montante correspondente à renda, a começar pelos limites da dedutibilidade dos juros passivos em condições usuais de mercado, conforme disciplinado pelo Parecer Normativo CST nº 138/1975, havendo, para tanto, a exigência de contrato, juros que não excedam a taxa legal e que os recursos sejam empregados na própria atividade principal da mutuária. Nem por isso

seria possível se cogitar que o não preenchimento de tais requisitos caracterizadores da condição de despesa dedutível implicariam a incidência ou não incidência de outro tributo, pois diferentes os âmbitos de aplicação de cada sistema normativo. Assim, necessário se faz a análise da específica legislação definidora da imposição sobre operações de mútuo:

***Código Tributário Nacional - 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.*

(...) Art. 64. A base de cálculo do imposto é: I - quanto às operações de crédito, o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros.

***Decreto nº 6.306/2007 (RIOF) - Art. 2º** O IOF incide sobre:*

I - operações de crédito realizadas:

a) por instituições financeiras;

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);

c) entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física;

II - operações de câmbio;

III - operações de seguro realizadas por seguradoras;

IV - operações relativas a títulos ou valores mobiliários;

V - operações com ouro, ativo financeiro, ou instrumento cambial.

20. Cabe, ainda, trazer à análise a legislação civil pertinente ao instituto do mútuo:

***Lei nº 10.406/2002 (Código Civil) - Art. 586.** O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.*

Art. 587. Este empréstimo transfere o domínio da coisa emprestada ao mutuário, por cuja conta correm todos os riscos dela desde a tradição.

(...) Art. 591. Destinando-se o mútuo a fins econômicos, presumem-se devidos juros, os quais, sob pena de redução, não poderão exceder a taxa a que se refere o art. 406, permitida a capitalização anual.

Art. 592. Não se tendo convencionado expressamente, o prazo do mútuo será: I. Até a próxima colheita, se o mútuo for de produtos agrícolas, assim para o consumo, como para sementeira; II. De trinta dias, pelo menos, se for de dinheiro; III. Do espaço de tempo que declarar o mutuante, se for de qualquer outra coisa fungível.

21. De fato, o art. 591 da codificação civil não obriga ou condiciona tal figura à cobrança de juros, mas unicamente o presume no caso de se tratar de negócio jurídico celebrado com fins econômicos, limitando, ainda, a sua cobrança à taxa legal. Tampouco a ausência de prazo o desnatura, pois, em complemento à regra dos incisos do art. 592, o § 14 do art. 7º do Decreto nº 6.306/2007 prevê expressamente a operação de crédito contratada por prazo indeterminado. Por outro lado, em um esforço de análise estratigráfica da legislação, aponta-se que a previsão da possibilidade do aumento futuro de capital tem tímida previsão no inciso I do art. 84 da Lei nº 6.404/1976 (LSA), já tendo sido a figura do adiantamento identificada por parte da doutrina como aquela descrita pelo inciso II do art. 170 da lei societária, em que pese a discussão acima contextualizada.

22. A distinção mais notável entre os institutos residiria no compromisso das partes com a **finalidade** da transferência/entrega de coisa fungível: **(i)** no caso do mútuo, a futura restituição de coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade, e **(ii)** no caso do AFAC, o futuro emprego dos recursos no aumento de capital. Em um caso, restitui-se, e, no outro, capitaliza-se.

23. Enquanto a natureza do mútuo se investiga a partir do art. 586 da codificação civil, o AFAC mantém estreito diálogo com o art. 1.081 da lei civil e com o art. 166 da LSA, que prevêem a possibilidade do aumento do capital. Partindo deste pressuposto, é possível se investigar a definição de sua natureza pela finalidade dada à coisa fungível entregue pelos investidores à investida, e um não se confunde com o outro para fins tributários. O primeiro é fato gerador do IO/Crédito; o segundo não se coaduna com a materialidade de tal exação, o que não é algo novo à jurisprudência administrativa, conforme se depreende do quanto decidido pelo Acórdão nº 201-80.220, proferido em sessão de 25/04/2007 pela extinta 1º Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF - Período de apuração: 31/01/2000 a 31/12/2003

Ementa: (...) ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL.

Por falta de amparo legal, não procede o lançamento de IOF incidente sobre adiantamento para futuro aumento de capital.

Recurso de ofício negado.

24. Em igual sentido, a distinção que fizemos logo acima entre o mútuo e o AFAC restou sedimentada, apenas com outras palavras, no acórdão proferido em 19/05/2005 no curso do Processo Administrativo nº 10768.001867/92-83 pela extinta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

"Da lapidar definição posta no art. 1.256 do Código Civil revogado, reproduzida no art. 586 do Código Civil de 2002, se extrai que o mútuo é o contrato pelo qual alguém transfere a propriedade da coisa fungível a outrem, que se obriga a lhe restituir coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

Sendo-lhe transferido o domínio da coisa emprestada, pode o mutuário dar-lhe o destino que lhe aprouver, inclusive consumi-la, obrigando-se, no entanto, a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade, pois a obrigação de restituição é da essência e da estrutura do contrato de mútuo.

Enquanto que, nos negócios jurídicos de adiantamento para aumento de capital, os recursos recebidos pela empresa de seus acionistas ou quotistas somente podem ser utilizados para este fim, não comportando restituição" - (seleção e grifos nossos).

25. Traçadas tais premissas, há, ainda, de se assentir para o fato de que o próprio Poder Judiciário **vem dispensando, inclusive, o contrato escrito de AFAC para o seu reconhecimento**, uma vez que a sua contabilização como tal e sua posterior utilização no aumento de capital da empresa será mais do que suficiente para comprová-lo, não havendo, na legislação societária, prazo para ocorrer a assembleia convocada para o fim específico de aumento de capital:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL - AFAC. INCABIMENTO DA INCIDÊNCIA DO IOF – IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS.

I. Trata-se de remessa oficial e apelação de sentença que julgou parcialmente procedente o pedido, para anular parcialmente os créditos tributários constituídos no processo administrativo-fiscal nº 10510.003371/2006-41, considerando a não incidência do IOF sobre a parte de valores repassados como adiantamento para futuro aumento de capital – AFAC.

II. O AFAC - adiantamento para futuro aumento de capital corresponde a valores recebidos pela empresa de seus acionistas ou quotistas destinados a serem utilizados como futuro aporte de

capital. Na hipótese, a autora informou ter realizado em favor de suas empresas coligadas o adiantamento para futuro aumento de capital, demonstrando não ter a operação configuração de mútuo para fins de incidência do IOF, sobre parte do crédito constituído no processo administrativo nº 10510.003371/2006-41.

III. Não se faz obrigatória à comprovação do adiantamento para futuro aumento de capital mediante a celebração de contrato escrito, podendo ser demonstrado por meio de registro nas escrituras fiscais da empresa. IV. No caso de não haver autorização no estatuto (art. 166, II c/c o art. 168 da Lei nº 6.404/76), o aumento do capital será realizado em assembleia geral extraordinária, a qual não possui prazo para acontecer. Também na legislação societária não se verifica prazo para que o aumento do capital ocorra.

V. Honorários advocatícios mantidos em R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), nos termos do art. 20, §§ 3º e 4º, do CPC, diante do trabalho exercido pelo causídico da autora.

VI. Remessa oficial e apelação improvidas.

(Processo 0000966-12.2011.4.05.8500, 4ª Turma do TRF5, DES. FEDERAL IVAN LIRA DE CARVALHO, 20/11/2012)

26. É de se iluminar, não obstante, o fato de que, caso os recursos recebidos **tenham permanecido regularmente escriturados** como adiantamento para aumento de capital, o que pode, e.g., ser confirmado pela checagem do Livro Razão, e tendo a capitalização efetivamente ocorrido, ainda que a destempo, em estreita consonância com o art. 179 da Lei nº 6.404/1976 ("Lei das Sociedades Anônimas" - LSA), incumbe à autoridade fiscal demonstrar que a contabilização escapa à realidade substantiva dos fatos. Em conformidade com o Acórdão CARF nº 3402-002.862, proferido em 26/01/2016, de relatoria do Conselheiro Antonio Carlos Atulim:

"A presunção de veracidade e legitimidade dos registros contábeis opera em dois sentidos. Por um lado, cabe ao fisco o ônus de provar que os lançamentos efetuados não correspondem à realidade, caso pretenda decretar a imprestabilidade da escrituração para fins fiscais. E, de outro lado, cabe ao contribuinte, em caso de inexatidões ou erros eventualmente cometidos, produzir a prova do fato. Versando este processo sobre autos de infração, o ônus da prova das diferenças apuradas era do fisco. E o fisco se desincumbiu desse ônus, pois não contestou a veracidade e a legitimidade dos registros contábeis e declarações prestadas pelo contribuinte, baseando seu trabalho nos documentos produzidos pelo próprio fiscalizado" - (seleção e grifos nossos).

27. Uma vez que tal tradição normativa, como acima demonstrado, desenvolveu-se em torno do imposto sobre a renda, é possível se trazer à colação o art. 923 do RIR, que dispõe que *"a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais"*. Não pode nem deve ser desconsiderada sem uma produção probatória prévia a escrita fiscal utilizada, inclusive, para lastrear a própria fiscalização, sob pena de se incorrer em um jogo de relativismo cético que colocaria em disputa os próprios valores utilizados como base da imposição.

28. Os dois sentidos da presunção de veracidade/legitimidade dos registros contábeis emergem de legislação de caráter nacional, conforme se depreende da leitura do art. 417 da Lei nº 13.105/2015, o novo Código de Processo Civil, segundo o qual *"os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos"*. Assim, tendo a autoridade fiscal tomado como ponto de partida para a sua interpretação do direito a escrita contábil e fiscal da contribuinte, não apenas se presume verdadeiro o quanto declarado (art. 408) como também se prova o não questionado (art. 428), pois, como se extrai do art. 419, a escrituração é una, tanto para o favorável como para o desfavorável:

Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil) - Art. 419. A escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade.

29. Assim, não tendo havido alteração da escrita ou tampouco seu questionamento, e uma vez que os recursos, ao final, tenham sido efetivamente utilizados para capitalizar a sociedade, necessário se resgatar percuente argumentação deduzida no Acórdão CARF nº 3302-00.616, proferido em 30/09/2010, de relatoria do Conselheiro Gileno Gurjão Barreto que, acompanhado pela unanimidade da turma no que respeita ao mérito, asseverou em seu voto:

*"(...) as autoridades fiscais não comprovaram que à contabilização em contas a receber teria havido equivalência em remessa de numerário propriamente dito. É de senso geral que as empresas controladoras, responsáveis que são pelas atividades das suas controladas, têm que provê-las de recursos necessários as suas operações diárias, principalmente nos estágios iniciais de suas operações. Indispondo desses recursos, sua controladora liquida suas despesas, e contabiliza um ativo recebível equivalente para que, quando essa empresa venha a obter recursos financeiros suficientes, tribute-os segundo seu regime do imposto de renda e liquide seu passivo com seu controlador (...). Quanto àqueles objeto de futura capitalização, importante uma observação. Verificamos nos autos que tais valores estavam contabilizados no ativo da recorrente desde 1º de janeiro de 2002, e apenas foram capitalizados em 30.06.2003. E de se questionar se seriam mesmo adiantamentos para aquela finalidade, ainda que contabilizados sob essa forma (...) entendo que, **demonstrado pela contribuinte o cumprimento***

da destinação pela capitalização exata dos valores, devidamente registrados em Junta Comercial, que seria incabível a pretendida e respectiva tributação pelo IOF" - (seleção e grifos nossos).

30. Estabelecidas as premissas de direito, cabe, na apreciação do caso concreto, a análise da composição do grupo empresarial em apreço:

Investidora	Investida	Jorlan participa com % abaixo no capital social da investida	Tipo de participação
Jorlan S/A Veículos Automotores	Jorlan Participações Societárias Ltda	99,99%	Direta
	Target Veículos Ltda	99,69%	Indireta via Jorlan Participações
	Orca Veículos Ltda	98,07%	Indireta via Jorlan Participações
	J-Par Distribuidora de Veículos Ltda	99,99%	Indireta via Jorlan Participações
	Itakaiu Agropastoril S/A	89,41%	Indireta via Jorlan Participações
	Automarcas Comércio de Veículos Ltda	99,99%	Indireta via Jorlan Participações
	Parsec Ltda	N/A	Parsec é pessoa ligada a Jorlan, por ter sócios comuns, ou seja, é sociedade interligada, fazendo parte do grupo de empresas.

31. O procedimento fiscalizatório constatou a existência de saldos e movimentação nas contas abaixo relacionadas, pertencente aos grupos AFAC (rubrica 124151) e Crédito com Coligadas e Controladas (rubrica 124152) no ano-calendário 2008. Os históricos dos lançamentos nessas contas indicam adiantamentos considerados pela autoridade fiscal como mútuos:

Código da Conta	Descrição da conta
1.2.4.1.51.003	Jpar Distribuidora de Veículos LTDA
1.2.4.1.51.013	Taget Veiculos LTDA
1.2.4.1.51.002	Orca Veículos LTDA
1.2.4.1.51.007	Itakaiu Agropastoril S/A
1.2.4.1.51.004	Automarcas Comercio de Veículos LTDA
1.2.4.1.52.013	Target Veiculos Ltda
1.2.4.1.52.005	Parsec Ltda
1.2.4.1.52.009	Sierra Agropastoril Ltda
1.2.4.1.52.004	Automarcas Comercio de Veículos Ltda

32. Em primeiro lugar, a análise da operação com a empresa (i) TARGET VEÍCULOS LTDA., tendo a decisão recorrida entendido, de maneira irreprochável, que o fato de na primeira assembléia dos quotistas da empresa após as transferências de valores ter havido o aumento de capital em valor inclusive superior aos aportes dos recursos, e considerando, ainda, a falta de regulamentação desse tipo de operação e a contabilização feita pelas empresas envolvidas, a tais operações devem ser entendidas como típicos negócios jurídicos de AFAC. Tais considerações **escapam, no entanto, da competência deste conselho**, uma vez que o **valor exonerado** pela decisão recorrida, a título de tributos e encargos de multa, **não ultrapassou o limite de alçada** aplicável à espécie, fixado em R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), nos termos da Portaria MF nº 63, de 09/02/2017.

33. Quanto à conta "132101004 CONSTRUÇÃO ANDAMENTO - TRADECAR", pelo que consta dos autos, a recorrente era proprietária de um terreno localizado em Brasília, no qual iniciou a construção de edificação e, posteriormente, cedeu o terreno à empresa TARGET VEÍCULOS LTDA., cuja sede se encontrava neste recinto, e "vendeu", por meio de emissão de uma nota fiscal, a parte até então construída:

39. A Jorlan S/A cedeu terreno de sua propriedade para instalação de uma concessionária de veículos da Target. Conforme contrato social, a sede social da Target encontra-se no local dessas obras – SEP/Norte, EQ 510/511, Bloco A – Brasília-DF.

40. Além de ceder o terreno, a Jorlan S/A arcou com os gastos de construção da concessionária da Target durante o ano-calendário de 2008 e parte de 2009. Em abril de 2010, os valores gastos pela Jorlan S/A foram ressarcidos pela Target, conforme esclarecido acima e comprovado mediante entrega da nota fiscal n. 55813 emitida em 27/4/2010.

34. Verifica-se que a recorrente disponibilizou, portanto, recursos para a TARGET VEÍCULOS LTDA., tendo sido o valor do empréstimo ressarcido em 2010, o que se consubstancia como mútuo de recursos financeiros. Observa-se que o saldo desta conta foi posteriormente transferido para a conta contábil código 1.2.4.1.51.013 ("AFAC - TARGET"), e que a autoridade fiscal, para a determinação da base de cálculo do imposto, desconsiderou a transferência, uma vez que a contribuinte reconheceu a improcedência do lançamento e efetuou a sua reversão em 02/01/2009, juntando cópia do livro Razão aos esclarecimentos prestados.

35. Conclui-se, assim, restar plenamente caracterizada a operação de mútuo como causa do negócio jurídico, devendo produzir os efeitos tributários que lhe são típicos, sobretudo a se considerar que o aporte de recurso foi feito com destinação específica, ou seja, a construção de sede para a beneficiária. Tampouco socorre a recorrente o fato de, em um segundo momento, o imóvel ter sido capitalizado, pois a análise se volta especificamente para momento anterior a esta operação, que em nada altera a sua natureza jurídica subjacente.

36. Em segundo lugar, quanto às operações com a empresa **(ii)** ORCA VEÍCULOS LTDA., o valor dos créditos repassados pela recorrente foi da ordem de R\$ 3.150.000,00 enquanto que o aumento de capital efetuado na primeira assembléia dos quotistas da empresa após essas transferências foi de R\$ 5.005.000,00, sendo que a maior parte desse valor (R\$ 4.460.984,43) foi adveniente das contas de Lucros Acumulados, Reservas de Capital e Reservas de Incentivo Fiscal. A argumentação da recorrente é genérica, e se reserva a afirmar que a operação de capitalização é confirmada pela 26ª alteração contratual da ORCA VEÍCULOS LTDA., sem, no entanto, esclarecer a discrepância de valores ou sequer contestar a acusação fiscal da origem contábil da maior parcela dos recursos ao fim efetivamente capitalizados, o que conduz à sedimentação do argumento da autoridade fiscal no sentido de que as transferências de valores ocorridas foram operações de mútuo, e não AFAC.

37. Em terceiro e quarto lugar, quanto às operações com a empresa **(iii)** AUTOMARCAS COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA., e com a empresa **(iv)** SIERRA AGROPASTORIL LTDA., a recorrente alega que as contas não possuíam saldo em 31/12/2008, portanto não poderia haver mútuos entre elas. Como aponta com hialina clareza o julgador de primeiro piso, "*(...) o fato gerador do IOF não é a existência de saldo nas contas no fim do exercício fiscal e sim a ocorrência de operações de crédito*". Assim, o fato do saldo das contas ser zero no dia 31/12 apenas pode levar à conclusão de que os empréstimos foram quitados. Tal constatação, ademais, é confirmada pela própria contribuinte ao informar que, quanto à AUTOMARCAS COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA., a empresa teve que "*teve que devolver, em 2008, o AFAC realizado em 2005*", o que mostra ainda mais o acerto do lançamento do IOF.

38. Observe-se, em adição, que, em que pese a conta não possuir saldo em 31/12/2008, último dia do período fiscalizado, a autoridade fiscal apontou movimentação da conta durante o ano de 2008, tanto a débito (concessão de empréstimos) como a crédito (baixa dos empréstimos): a conta que a empresa controla contabilmente em seu ativo realizável a longo prazo é representativa de direitos que possui com a empresa AUTOMARCAS COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA. para a qual disponibilizou recursos financeiros, operação de crédito que deve ser entendida como mútuo, não sendo bastantes as alegações da recorrente, despidas de outras provas, para elidir a acusação.

39. Em quinto lugar, quanto às operações com a empresa **(v)** JPAR DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA., o histórico dos lançamentos na conta 124151003, a contribuinte inicialmente informou que o saldo final da conta no período fiscalizado foi capitalizado via cessão de crédito em assembleia de 20/04/2009, mas, intimada a apresentar a documentação comprobatória da operação de Afac, limitou-se a informar que não existe saldo nesta conta na data da capitalização, o que, ademais, contraria as evidências trazidas pela autoridade fiscal e, portanto, assente-se a contribuinte de repertório probante que empreste lastro às suas objeções ao lançamento de ofício.

40. Em sexto lugar, quanto às operações com a empresa (vi) ITAKAIU AGROPASTORIL S/A., alega a recorrente que os valores a ela transferidos foram capitalizados na assembléia realizada em 30/04/2011, o que, segundo a decisão recorrida, seria suficiente para descaracterizar o AFAC, pois, para tanto, a capitalização teria que ser feita na primeira assembléia dos quotistas da empresa após as transferências de valores, provavelmente realizada em 30/04/2009 como nas demais empresa do grupo, ou máximo até 120 dias contados a partir do encerramento do período-base em que a sociedade coligada, interligada ou controlada tenha recebido os recursos financeiros. Conforme acima referimos, é plenamente possível ao aplicador superar tal requisito de ordem formal, mas, no presente caso, a autoridade fiscal formou a sua convicção com fundamento de não ter a contribuinte entregue a ata da assembleia até a conclusão do procedimento fiscalizatório, limitando-se a entregar o quadro acionário em 2011 e a ata da assembleia geral de 2008, coleção probatória que não se encontra em suficiência para afastar o lançamento.

41. Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Processo nº 10166.728910/2011-82
Acórdão n.º **3401-005.391**

S3-C4T1
Fl. 667
