



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

Processo nº 10480.724708/2017-12
Recurso nº Voluntário
Resolução nº 3402-002.013 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Data 22 de maio de 2019
Assunto SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA
Recorrente CÉSAR CENTRO DE ESTUDOS E SISTEMAS AVANÇADOS
DO RECIFE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os Membros da Segunda Turma da Quarta Câmara-Terceira Seção do CARF, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra-Presidente

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo-Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra (presidente da turma), Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Diego Diniz Ribeiro, Cynthia Elena de Campos, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo e Rodrigo Mineiro Fernandes.

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 19/06/2017 contra a pessoa jurídica CÉSAR CENTRO DE ESTUDOS E SISTEMAS AVANÇADOS DO RECIFE, para a exigência de Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou

relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF, cujos fatos geradores ocorreram nos anos-calendário (ACs) 2013 e 2014, no montante de **R\$ 1.189.918,28**, incluídos juros SELIC e multa de ofício de 75%, com a seguinte composição (fls. 2/10):

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
	Cód. Recolha Danf	Valor
IMPOSTO	2958	552.584,07
JUROS DE MORA (Calculados até 06/2017)		222.896,27
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		414.437,94
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		1.189.918,28
Valor por Extensão		
UM MILHÃO, CENTO E OITENTA E NOVE MIL, NOVECENTOS E DEZOITO REAIS E VINTE E OITO CENTAVOS		

I. Do procedimento fiscal

De acordo com o Termo de Início de Fiscalização de fls. 38/39, o objeto da ação fiscal foi a verificação, por amostragem, do cumprimento das obrigações tributárias relativas à Cofins e ao IOF, referentes aos ACs 2013 e 2014, tendo a autoridade tributária solicitado a apresentação da documentação nele listada, com destaque para os Livros Contábeis e Fiscais, aos Extratos das Contas Bancárias e das Aplicações Financeiras e aos Contratos de Financiamentos e Empréstimos mantidos com sócios e/ou terceiros, em vigor no período de apuração.

Não tendo sido atendidas as requisições da Fiscalização, em 21/03/2017 foi lavrado o TIF nº 01, por meio do qual a Fiscalizada foi reintimada a apresentar tais documentos. Paulatinamente, o sujeito passivo foi apresentando os documentos solicitados, conforme consta dos Termos e documentos acostados aos autos.

Em correspondência encaminhada à Fiscalização (fl. 60), a autuada informou não ter localizado contratos de mútuos e pagamentos de IOF do período de apuração 2013 e 2014.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 12/33, parte integrante do Auto de Infração em alusão, constatou-se que a empresa deixou de cobrar e recolher o IOF de sua responsabilidade, incidente sobre os empréstimos concedidos a outras pessoas jurídicas.

Após análise da escrituração contábil disponibilizada, a Fiscalização constatou a existência de entregas de recursos a pessoas jurídicas relacionadas (MEANTIME - PITANG - CESAR PAR - CESAR EDUCACAO), os quais foram lançados nas contas contábeis **1.02.01.11 - Mutuo Meantime**, **1.01.02.10 - Adiantamento a Terceiros** e **1.02.01.09 - Adiantamento p/ Futuro Aumento de Capital**.

Explicitando os lançamentos contábeis efetuados nas referidas contas, a autoridade autuante assim dispôs:

Conta: 1.01.02.10 - Adiantamento a Terceiros 59) Foi verificado pela Fiscalização que o contribuinte, a partir de 01/01/2013, transferiu os saldos das contas de mútuos mantidas com partes relacionadas, para a conta 1.01.02.10 - Adiantamento a Terceiros, passando a contabilizar, a partir da referida data, todos os empréstimos concedidos como sendo adiantamentos (DOC. 11 e 15).

60) No caso dos créditos com a empresa MEANTIME, os saldos continuaram sendo controlados na conta 1.02.01.11 - Mutuo Meantime (DOC. 10 e 14), contudo as importâncias entregues à empresa a partir

de 01/03/2013 passaram a ser classificados como adiantamentos a terceiros.

61) No quadro a seguir estão indicados os valores transferidos.

Data	Descrição da Conta	Valor	Histórico
01/01/2013	Mutuo Cesar Par	171.036,01	Valor Ref.
01/01/2013	Mutuo Meantime	6.463,67	Reclassificação para Partes Relacionadas -
01/01/2013	Contrato de Mutuo Pitang	1.065.085,40	Pitang/Meantima/Cesar Par.

62) Importante registrar que a maioria dos recursos em espécie que a Fiscalizada contabilizou como direitos decorrentes de adiantamentos a terceiros (lançamentos a débito), passados poucos dias foram devolvidos (lançamentos a crédito), logo, tratam-se, evidentemente, de empréstimos. Cita-se a seguir alguns exemplos de lançamentos.

Data	D/C	Valor	Histórico
04/01/2013	D	100.000,00	VALOR REF. DOC.100000, PELO(A) REF. <u>ADIANTAMENTO</u> CONCEDIDO A PITANG.
08/01/2013	C	100.000,00	VALOR REF. DOC.100000, PELO(A) REF. <u>DEVOLUCAO</u> DO ADIANTAMENTO FEITO NO DIA
05/03/2013	D	150.000,00	VALOR REF. DOC.ADT0 7005, PELO(A) REF. <u>ADTO</u> PARA PITANG NO DIA 05/03/2013.
07/03/2013	C	150.000,00	VALOR REF. DOC.150000, PELO(A) REF. <u>DEVOLUCAO</u> DA PITANG NO DIA 07/03/2013.
09/05/2013	D	63.000,00	VALOR REF. DOC.ADIANTAMENTO, PELO(A) REF. <u>ADTO</u> PARA PITANG NO DIA 05/03/2013.
16/05/2013	C	63.000,00	VALOR REF. DOC.DEVOLUCAO, PELO(A) REF. A VALOR <u>DEVOLVIDO</u> PELA PITANG.
06/08/2013	D	127.000,00	VALOR REF. DOC.ADIANTAMENTO, PELO(A) REF. <u>ADTO</u> CONCEDIDO PARA PITANG NO DIA...
07/08/2013	C	127.000,00	VALOR REF. DOC.127000, PELO(A) REF. <u>DEVOLUCAO</u> DE ADIANTAMENTO FEITO PARA ...
20/08/2013	D	160.000,00	VALOR REF. DOC.ADIANTAMENTO, PELO(A) REF. <u>ADTO</u> PARA PITANG NO DIA 20/08/2013.
27/08/2013	C	160.000,00	VALOR REF. DOC.160000, PELO(A) REF. <u>DEVOLUCAO</u> DO VALOR ADIANTADO PARA PITANG.
06/09/2013	D	220.000,00	VALOR REF. DOC.ADIANTAMENTO, PELO(A) REF. <u>ADTO</u> CONCEDIDO PARA PITANG NO DIA ...
10/09/2013	C	220.000,00	VALOR REF. DOC.220000, PELO(A) REF. <u>DEVOLUCAO</u> DO ADIANTAMENTO FEITO PARA
03/10/2013	D	260.000,00	VALOR REF. DOC.ADIANTAMENTO, PELO(A) REF. <u>ADTO</u> PARA PITANG (EMPRESTIMO) NO DIA...
14/10/2013	C	260.000,00	VALOR REF. DOC.DEVOLUCAO, PELO(A) REF. A VALOR <u>DEVOLVIDO</u> PELA PITANG.
11/12/2013	D	230.000,00	VALOR REF. DOC.PITANG/111213, PELO(A) <u>ADIANTAMENTO</u> CONCEDIDO A PITANG.
19/12/2013	C	230.000,00	VALOR REF. DOC.DEVOLUCAO, PELO(A) REF. A VALOR <u>DEVOLVIDO</u> AO CESAR.
06/10/2014	D	250.000,00	VALOR REF. VALOR REF. DOC. <u>ADIANTAMENTO</u> , PELO(A) ADTO PARA EMPRESA PITANG CONSULTORIA.
13/10/2014	C	260.000,00	VALOR REF. PAGTO VALOR REF. PAGTO DOC.260000, PELO(A) REF. <u>DEVOLUCAO</u> DOS ADIANTAMENTOS FEITOS PARA PITANG..
07/11/2014	D	100.000,00	VALOR REF. VALOR REF. DOC.PITANG/071114, PELO(A) REF. A VALOR <u>ADIANTADO</u> A PITANG.
07/11/2014	D	50.000,00	VALOR REF. VALOR REF. DOC.PITANG/071114, PELO(A) REF. A VALOR <u>ADIANTADO</u> A PITANG.
12/11/2014	C	150.000,00	VALOR REF. VALOR REF. DOC.DEVOLUCAO, PELO(A) REF. A VALOR <u>DEVOLVIDO</u> PELA PITANG.

63) Portanto, os lançamentos contábeis de registro das quantias entregues e recebidas no curso do ano-calendário de 2013, na conta **Adiantamento a Terceiros**, só fazem reforçar o nosso entendimento de que a referida conta funcionava como um conta-corrente da Fiscalizada CESAR com as demais empresas mencionadas.

64) Constata-se também que no final do ano de 2013, a Fiscalizada contabilizou a transferência dos saldos apurados na conta

*Adiantamento a Terceiros, referentes as empresas **CESAR PARTICIPACOES e CESAR EDUCACAO**, para a conta AFAC - Adiantamento para Futuro Aumento de Capital, a qual será objeto de análise no tópico seguinte. Logo, enquanto os recursos permaneceram registrados na conta **Adiantamento a Terceiros** estão sujeitos a incidência do IOF.*

65) A sistemática de contabilização das operações de créditos, na forma adotada pela Fiscalizada, não tem amparo legal para fins de se eximir do pagamento do IOF, conforme atestam diversas decisões de instâncias de julgamentos administrativos, cujos excertos de acórdãos reproduzimos a seguir.

Acórdão 06-42.484 - 2ª Turma da DRJ/CTA - Sessão de 29 de julho de 2013 "IOF. ADIANTAMENTOS EFETUADOS PARA EMPRESAS LIGADAS COM A FINALIDADE DE PAGAMENTOS DE DESPESAS.

A utilização de uma rubrica contábil com de adiantamentos de despesas à empresas ligadas, sem contrato formal de mútuo, caracteriza a existência de uma conta-corrente, devendo-se apurar o IOF devido segundo as regras próprias das operações de crédito rotativo."

Acórdão 14-60.720 - 14ª Turma da DRJ/RPO - Sessão de 23 de maio de 2016 "OPERAÇÃO DE MÚTUA DE RECURSOS FINANCEIROS POR MEIO DE CONTA CORRENTE. INCIDÊNCIA.

O IOF previsto no art. 13 da Lei nº 9.779, de 1999, incide sobre as operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros, independentemente da forma pela qual os recursos sejam entregues ou disponibilizados ao mutuário. Assim, ocorre o fato gerador do imposto nas operações de crédito dessa natureza também quando realizadas por meio de conta corrente, sendo irrelevante ainda a relação de controle ou coligação entre as pessoas jurídicas envolvidas."

"IOF. ADIANTAMENTOS EFETUADOS PARA EMPRESAS LIGADAS COM A FINALIDADE DE PAGAMENTOS DE DESPESAS.

A utilização de uma rubrica contábil como de adiantamentos de despesas à empresas ligadas, ainda que sem contrato formal de mútuo, caracteriza a existência de uma conta-corrente, devendo-se apurar o IOF devido segundo as regras próprias das operações de crédito rotativo."

*66) Diante do exposto, para fins de apuração dos saldos devedores diários, tendo em vista que na conta **Adiantamento a Terceiros** constam diversos lançamentos que indicam não se tratar de operações de mútuos, sujeitas à incidência do IOF, a Fiscalização segregou àqueles lançamentos cujos históricos continham referências às empresas **PITANG, CESAR PAR, MEANTIME** e/ou foram computados no centro de custo **"CONTROLADORIA"**. 67) Após identificação das operações sujeitas à incidência do IOF, foi reprocessado o Razão da conta assinalada, considerando apenas os lançamentos cujos históricos continham as expressões referidas acima, sendo atribuído à conta o nome **Adiantamento a Terceiros AJUSTADA** (DOC. 12 e 16).*

68) Na apuração da Fiscalização, o saldo inicial em 01/01/2013 da conta **Adiantamento a Terceiros AJUSTADA**, foi considerado 0,00 (zero), vez que a Fiscalizada passou a adotar a sistemática de contabilização dos mútuos como sendo adiantamentos a partir desta data.

Conta: 1.02.01.09 - Adiantamento p/ Futuro Aumento de Capital (AFAC)

69) Em relação aos recursos registrados na conta contábil **1.02.01.09 - Adiantamento p/ futuro aumento de capital** (DOC. 13 e 17), verificou-se que a Fiscalizada, no encerramento do exercício de 2013, transferiu os saldos apurados na conta **1.01.02.10 - Adiantamento a Terceiros** (DOC. 11), relativos às empresas **CESAR PAR** (R\$ 3.792.454,23) e **CESAR EDUCACAO** (R\$ 229.601,03), para a conta de AFAC assinalada (DOC. 13). Ocorre que, até onde foi possível constatar, nenhum aumento de capital foi efetivado a partir da referida data.

70) A evolução dos saldos da conta **AFAC** está indicada no quadro abaixo, onde se verifica que os montantes de recursos supostamente direcionados para aumento de capital das empresas **CESAR PAR** e **CESAR EDUCACAO** nunca foi baixado, demonstrando que o aumento de capital não foi realizado.

Data	Saldo de Adiantamento p/futuro aumento de capital
31/12/2012	9.194.241,63
31/12/2013	13.216.296,89
31/12/2014	13.216.296,89
31/12/2015	13.216.296,89
31/12/2016	ND

ND – Não disponível (ECF ainda não consta da base de dados da RFB)

71) O entendimento da Receita Federal do Brasil - RFB, é no seguinte sentido: para que os recursos aportados em empresa controlada, a título de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital - AFAC, não configurassem operações de mútuo, o aumento de capital deveria ter sido realizado por ocasião da primeira alteração contratual da sociedade investida que ocorresse imediatamente após o recebimento dos recursos financeiros ou, não ocorrendo tal alteração contratual, no prazo máximo de 120 (cento e vinte) dias contados a partir do encerramento do período-base em que a investida recebeu os recursos financeiros. Assim não ocorrendo, resta caracterizada a operação de mútuo, sujeita à incidência do IOF.

72) O entendimento acima consta do Parecer Normativo CST nº 17/1984, abaixo parcialmente transcrito.

(...)73) O prazo de 120 dias contados do encerramento do exercício-base corresponde ao prazo que os sócios das sociedades em geral dispõe para a aprovação das contas da sociedade (Art. 1.078 do CC e Art. 132 da Lei das S.A.).

74) O Estatuto Social do **CESAR**, em seu artigo 13, também estabelece o prazo de 120 (cento e vinte) dias para que a sociedade se reúna, aprove as demonstrações contábeis e financeiras e adote as medidas legais pertinentes, conforme excerto a seguir:

"Artigo 13. A Assembléia Geral reunir-se-á ordinariamente uma vez por ano, nos quatro primeiros meses seguintes ao encerramento do exercício social e extraordinariamente, sempre que for convocada, com quorum mínimo de metade mais um de seus membros em primeira convocação e de qualquer número destes em segunda convocação, uma hora após a hora marcada para reunião.

(...)Artigo 14. É de competência exclusiva da Assembléia Geral a **aprovação do Relatório d' Atividade do período findo, das contas do exercício social**, a eleição e destituição dos membros do Conselho Científico e Tecnológico.

(...). " (grifos nossos)

75) Por outro lado, existem diversos julgamentos administrativos que corroboram o entendimento desta Fiscalização, cujos excertos de acórdãos reproduzimos a seguir.

Acórdão nº 15-12.124 - 4ª Turma DRJ/SDR - Sessão 06 de fevereiro de 2007 "ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. OPERAÇÃO DE MÚTUO.

Uma vez que os recursos aportados em empresa controlada a título de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital - AFAC não se prestaram ao fim destinado, não tendo havido, até o início do procedimento fiscal, o aumento de capital social, restou caracterizada a operação de mútuo, sujeita à incidência do IOF."

Acórdão 06-42.479 - 2ª Turma da DRJ/CTA - Sessão de 29 de julho de 2013 "IOF. NÃO INCIDÊNCIA. AFAC.

Impõe-se afastar a incidência do IOF sobre valores movimentados a título de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital - AFAC quando devidamente capitalizados e registrados na Junta Comercial." (grifo nosso)

Acórdão 12-83.648 - 8ª Turma DRJ/RJO - Sessão de 21 de setembro de 2016 "IOF. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. AFAC. NATUREZA DE MÚTUO.

Será tratado como mútuo de recursos financeiros o adiantamento de recursos para futuro aumento de capital que não seja capitalizado em prazo razoável."

A autoridade autuante indicou os documentos e demonstrativos produzidos a partir da contabilidade do contribuinte, quais sejam, Balancetes mensais (DOC. 08 e 09), Razões das contas geradoras de mútuo (DOC. 10 a 17), Saldos devedores diários e acréscimos devedores diários (DOC. 18 a 23), Apuração do IOF - AC 2013 (DOC. 24) e Apuração do IOF - AC 2014 (DOC. 25).

Quanto ao enquadramento legal, invocou o art. 5º do Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, e suas posteriores alterações, a respeito da responsabilidade pela cobrança e recolhimento do IOF, bem como o art. 7º, sobre a base de cálculo e alíquota.

Complementou a autoridade autuante que "tendo em vista vez que esta Fiscalização não identificou registros de declaração e recolhimentos do IOF de responsabilidade do sujeito passivo CESAR, incidentes sobre os empréstimos concedidos nos anos-calendário de 2013 e 2014, lavrou-se o auto de infração para constituição do respectivo crédito tributário". Na ocasião, apurou-se FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO.

A ação fiscal se encerrou em 19/06/2017, conforme o Termo de Encerramento de fls. 35/36, por meio do qual se cientificou a empresa, em 21/06/2017, do total do crédito tributário constituído (fl. 755).

II. Da Impugnação

Cientificada do Auto de Infração em 21/06/2017 (fl. 755), a pessoa jurídica apresentou a impugnação de fls. 761/778 em 20/07/2017, na qual sustentou, em sede de preliminar, a nulidade do lançamento, por erro incorrigível na determinação da base de cálculo (vício material). Isto porque o lançamento teria sido realizado de forma consolidada, com a inclusão de valores que não correspondem a operações de mútuo, em ofensa ao art. 142 do CTN.

Acrescentou que, em que pese o r. auditor fiscal ter reconhecido que na conta contábil **1.01.02.10 — Adiantamento a Terceiros** constam diversos lançamentos que não correspondem a operações de mútuo, e que seriam tributadas as operações com partes relacionadas, quando elaborou a Planilha "Adiantamento a Terceiros AJUSTADA" (que serviu para o cálculo do IOF), teria lançado o IOF - indevidamente - sobre diversas operações com terceiros que não se referem a mútuos, pois representam tão-somente adiantamentos relacionados a operações mercantis ou prestação de serviços, sem características de mútuo.

Afirmou que em momento algum a autoridade fiscal justificou a razão pela qual incluiu, na base de cálculo do IOF, adiantamentos realizados a terceiros relacionados a pagamento de serviços/aquisições, a exemplo de pagamento de títulos, pagamento de certificado digital, Visa Vale destinado a empregados, inscrição de colaboradores em eventos e contratação de serviços.

Em outras palavras, embora tenha o Auditor-Fiscal afirmado que apenas as transferências entre partes relacionadas é que seriam objeto de tributação pelo IOF, não é isso que está representado na planilha base do cálculo do IOF do Auto de Infração.

Inferiu, ainda que, a revelia do art. 13 da Lei nº 9.779, de 1999, e do art. 110 do CTN, a Fiscalização considerou como mútuo operações de antecipação de valores para aquisição de mercadorias/serviços, ou seja, operações de natureza comercial/mercantil, que não se enquadram no conceito legal de mútuo (pois a transferência de recursos tem por contrapartida a entrega de bem ou serviço).

No tocante ao lançamento efetuado sobre a conta **1.02.01.09 - Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC)**, seria nula a exigência fiscal com base unicamente em Parecer Normativo CST que, sem qualquer amparo legal, previu prazo para conversão do AFAC em participação no capital como condição para não haver a sua equiparação a mútuo para fins de tributação pelo IOF. Complementou a Impugnante que, ainda que possível a incidência de IOF sobre operação de AFAC por "equiparação" a mútuo (sem qualquer previsão legal), o tratamento a ser dispensado seria aquele

aplicável aos mútuos com valor principal definido, cuja alíquota reduzida é limitada a 1,4965% (0,0041% x 365 dias).

Não bastasse a ausência de previsão legal para incidência do IOF sobre essas operações, a Fiscalização não teria trazido qualquer justificativa para aplicar o regime de tributação mais oneroso, aplicável aos mútuos concedidos na modalidade conta corrente sem definição de valores. Deveria a Fiscalização ter aplicado, no presente caso de AFAC, pelo menos, a alíquota limite de 1,4965%, pois os valores estavam definidos.

Argumentou que, diante dos erros e das omissões da autoridade fiscal, bem como dada a incorreção dos valores apurados, estaria caracterizada a nulidade do lançamento, por afronta ao art. 5º, LV, da Constituição Federal, art. 142 do CTN e art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

No mérito, alegou que, conforme indicado na preliminar de nulidade, dentre os valores registrados no centro de custo "CONTROLADORIA" na conta contábil **1.01.02.10 - Adiantamento a Terceiros**, constam diversos lançamentos que não corresponderiam a operações de mútuo ou a operações com partes relacionadas. Assim, caso superada a preliminar de nulidade, deveriam ser excluídas da base de cálculo do IOF os valores correspondentes a repasses a terceiros a título de adiantamento de pagamento relacionado ao fornecimento de mercadorias e serviços, tendo em vista que as operações em questão não se caracterizariam como mútuo de recursos financeiros, sob pena de afronta ao art. 13 da Lei nº 9.779, de 1999.

No tocante ao AFAC, considerou que, por corresponder a adiantamentos à pessoa jurídica por sócio ou acionista com interesse em investir na sociedade, tem como contrapartida o futuro aumento da sua participação no capital social, sem obrigatoriedade de devolução dos valores transferidos a título de AFAC, o que o diferenciaria da operação do mútuo. Reproduzem-se as demais considerações da Impugnante acerca da matéria:

47. Não há, na legislação (ordinária ou complementar federal) societária ou tributária, regra que estipule lapso temporal para conversão do AFAC em participação societária, findo o qual o AFAC passaria a ser equiparado a mútuo para efeitos fiscais.

47.1. Frise-se que, no presente caso, conforme item 70 do Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal reconhece que, em relação ao AFAC, não houve o trânsito de recursos entre as pessoas jurídicas envolvidas. É incontroverso no lançamento do IOF sobre o AFAC que tais valores mantiveram-se imutáveis (não houve ida e volta), apenas um único lançamento aumento de aporte no ano 2013, no valor de R\$ 4.022.055,26, não tendo sido imputada à Contribuinte qualquer conduta dolosa capaz de desqualificar a operação de AFAC (a única justificativa da autuação foi a ausência de conversão do AFAC em participação no prazo de 120 dias).

47.2. Desse modo, não poderia norma infralegal, qual seja, o Parecer Normativo CST nº 17/1984, prever restrições nem hipóteses de equiparação de institutos para fins de tributação. Entender de forma diversa é pretender transformar o auditor fiscal signatário do Parecer em legislador; o Parecer é nitidamente ilegal, pois fixou um critério e respectivo prazo não previstos em lei (sentido estrito) societária ou tributária.

48. Ainda que se considerasse a possibilidade de instituição de tributo através de norma administrativa, o que é vedado, conforme art. 150 da Constituição Federal e art. 3º do CTN, o Parecer Normativo CST nº 17/1984 não serviria de fundamento para a lavratura de auto de infração para cobrança de IOF sobre os valores registrados pela Contribuinte como AFAC.

49. O citado Parecer Normativo CST nº 17/1984 analisa o instituto de AFAC à luz da legislação do Imposto de Renda. Nesse contexto, estabelece "como razoável que o aumento de capital seja realizado por ocasião do primeiro ato formal da sociedade coligada, interligada ou controlada, que ocorra imediatamente após o recebimento dos recursos financeiros, seja assembleia geral extraordinária (AGE), para as sociedades por ações, ou alteração contratual para as demais sociedades". (...) 50. Não há dúvida de que o Parecer Normativo CST nº 17/84 não tem nenhuma relação com o IOF, mas sim com o imposto de renda. A motivação do referido Parecer Normativo era prevenir a distribuição disfarçada de lucros (DDL) entre empresas ligadas, que poderia ser intentada, num ambiente inflacionário, mediante a realização de AFAC sem perspectiva de aprovação do aumento de capital. Assim, caso não observado o prazo para conversão do AFAC em participação, o Parecer determinava que deveria ser reconhecido, na apuração do Lucro Real, o valor correspondente à correção monetária, sob pena de caracterização de DDL.

50. Desse modo, seja por ausência de previsão legal (sentido estrito), seja pela imprestabilidade e inaplicabilidade do Parecer Normativo CST nº 17/1984 para fins de tributação pelo IOF, deve ser afastada a tributação dos valores registrados pela Contribuinte como AFAC.

Por fim, a Impugnante concluiu que, além das nulidades suscitadas, se avaliado o mérito do lançamento, deveria ser cancelada a exigência de IOF sobre os valores por ela contabilizados como AFAC, haja vista ausência de previsão legal (em sentido estrito) de prazo para conversão de AFAC em participação e, por consequência, por ser ilegal a equiparação do AFAC a mútuo para fins de tributação pelo IOF, bem como a inaplicabilidade do Parecer Normativo CST nº 17/1984 para fins de IOF.

Eis os pedidos apresentados em sua peça de defesa:

54. Diante das razões antes expostas, a Contribuinte tem por **integralmente impugnado o Auto de Infração do IOF** e vem, respeitosamente, perante esta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, com base nos fundamentos jurídicos e pedidos antes já formulados, **requer que:**

- preliminarmente:

(i) seja declarada a nulidade do lançamento por erro na construção, incorrendo em vício material do lançamento, por afronta ao art. 142 do CTN, tendo em vista:

(i.1) a inclusão, na base de cálculo do tributo, de adiantamento realizados a fornecedores de serviços e mercadorias; e (i.2) a ausência de previsão legal para tributação de AFAC pelo IOF, bem como a incorreta sistemática de cálculo aplicável (o AFAC possui valor

determinado, não podendo ser equiparado ao mútuo conta corrente e tributação mais onerosa a ele aplicável);

- no mérito:

(ii) seja julgado improcedente o lançamento, em razão da manifesta ilegalidade da exigência de IOF sobre (i) adiantamento realizados a fornecedores de serviços e mercadorias; e (ii) sobre valores de AFAC.

55. Protesta provar o alegado por todos os meios de prova, inclusive por juntada posterior de documentos. (grifou-se)

Ato contínuo, a DRJ-FORTALEZA (CE) julgou a Impugnação do Contribuinte nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS - IOF Ano-calendário: 2013, 2014 OPERAÇÕES DE CRÉDITO COM EMPRESAS VINCULADAS. MÚTUO DE RECURSOS FINANCEIROS. INCIDÊNCIA DE IOF.

As operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física sujeitam-se à incidência do IOF, ainda que o mutuante não seja instituição financeira nem entidade a ela equiparada.

É irrelevante para fins tributários que os recursos financeiros sejam disponibilizados pela mutuante na forma de pagamentos de obrigações da mutuária.

ADIANTAMENTOS A TERCEIROS. FINALIDADE DE PAGAMENTOS DE DESPESAS. FATO GERADOR DE IOF.

A utilização de uma rubrica contábil com de adiantamentos de despesas a empresas ligadas, sem contrato formal de mútuo, caracteriza a existência de uma conta corrente, devendo-se apurar o IOF devido segundo as regras próprias das operações de crédito rotativo.

ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL (AFAC). DESCARACTERIZAÇÃO. EQUIPARAÇÃO A MÚTUO. FATO GERADOR DE IOF.

Não estando demonstrado que os recursos repassados representavam pagamento antecipado para aquisição de ações ou quotas de capital, o aporte de recursos financeiros efetuados sistematicamente caracteriza-se como operação de crédito correspondente a mútuo, nos exatos termos da configuração do fato gerador do IOF.

A ocorrência de uma operação de crédito, para fins de incidência do IOF, independe da formalização de um contrato de mútuo.

IOF. CONTA CORRENTE. OPERAÇÃO DE CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO. NÃO DEFINIÇÃO DO VALOR DO PRINCIPAL.

Quando não ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, a base de cálculo do IOF é o somatório dos saldos devedores

diários apurado no último dia de cada mês, inclusive na prorrogação ou renovação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2013, 2014 PRELIMINAR DE NULIDADE. REQUISITOS LEGAIS DO LANÇAMENTO. CUMPRIMENTO.

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando nos autos está comprovado que a fiscalização cumpriu todos os requisitos legais pertinentes à constituição do crédito tributário por meio do lançamento de ofício.

CITAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA OU DOUTRINA.

No julgamento de primeira instância, a autoridade administrativa observará apenas a legislação de regência, assim como o entendimento da RFB expresso em atos normativos de observância obrigatória, não estando vinculada às decisões administrativas ou judiciais proferidas em processos dos quais não participe a interessada ou que não possuam eficácia erga omnes, e nem a opiniões doutrinárias sobre determinadas matérias.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, exceto se a Impugnante demonstrar, via requerimento à autoridade julgadora, a ocorrência das condições previstas na legislação para apresentação de provas em momento posterior.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, foram suscitadas as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na Impugnação.

É o relatório.

VOTO

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura do processo, a autuação em tela teve por base o procedimento fiscal no qual se constatou que a Recorrente deixou de recolher IOF, nos anos de 2013 e 2014, sobre valores entregues a empresas relacionadas (MEANTIME - PITANG - CESAR PAR - CESAR EDUCACAO) e registrados nas contas contábeis **1.02.01.11 - Mutuo Meantime, 1.01.02.10 - Adiantamento a Terceiros e 1.02.01.09 - Adiantamento p/ Futuro Aumento de Capital**, que foram caracterizados como mútuos pela Fiscalização.

A Recorrente se insurge contra o lançamento pedindo o seu cancelamento por erro material, tendo em vista: (i) a inclusão, na base de cálculo do tributo de adiantamentos realizados a fornecedores de serviços e mercadorias; e (ii) a ausência de previsão legal para tributação de AFAC pelo IOF, bem como a incorreta sistemática de cálculo aplicável (o AFAC possui valor determinado, não podendo ser equiparado ao mútuo conta corrente e tributação mais onerosa a ele aplicável).

No tocante ao primeiro item da autuação, relativo a inclusão na base de cálculo do tributo de adiantamentos realizados a fornecedores de serviços e mercadorias, esclarece a Fiscalização que a conta contábil **1.01.02.10 - Adiantamento a Terceiros** recebeu transferências a partir de 01/01/2013 dos saldos das contas de mútuos mantidas com parte relacionada, passando a contabilizar, desde então, todos os empréstimos concedidos como sendo adiantamentos. No caso dos créditos com a empresa MEANTIME, os saldos continuaram sendo controlados na conta **1.02.01.11 - Mutuo Meantime**, contudo as importâncias entregues à empresa a partir de 01/03/2013 passaram a ser classificados como adiantamentos a terceiros. Abaixo são indicados os valores transferidos:

Data	Descrição da Conta	Valor	Histórico
01/01/2013	Mutuo Cesar Par	171.036,01	Valor Ref.
01/01/2013	Mutuo Meantime	6.463,67	Reclassificação para Partes Relacionadas -
01/01/2013	Contrato de Mutuo Pitang	1.065.085,40	Pitang/Meantima/Cesar Par.

Informa ainda a Fiscalização que a maioria dos recursos em espécie que a Fiscalizada contabilizou como direitos decorrentes de adiantamentos a terceiros (lançamentos a débito), passados poucos dias foram devolvidos (lançamentos a crédito). Logo, tratam-se, evidentemente, de empréstimos. Citam-se a seguir alguns exemplos de lançamentos:

Data	D/C	Valor	Histórico
04/01/2013	D	100.000,00	VALOR REF. DOC.100000, PELO(A) REF. ADIANTAMENTO CONCEDIDO A PITANG.
08/01/2013	C	100.000,00	VALOR REF. DOC.100000, PELO(A) REF DEVOLUCAO DO ADIANTAMENTO FEITO NO DIA
05/03/2013	D	150.000,00	VALOR REF. DOC.ADT0 7005, PELO(A) REF ADTO PARA PITANG NO DIA 05/03/2013.
07/03/2013	C	150.000,00	VALOR REF. DOC.150000, PELO(A) REF DEVOLUCAO DA PITANG NO DIA 07/03/2013.
09/05/2013	D	63.000,00	VALOR REF. DOC.ADIANTAMENTO, PELO(A) REF ADTO PARA PITANG NO DIA 05/03/2013.
16/05/2013	C	63.000,00	VALOR REF. DOC.DEVOLUCAO, PELO(A) REF. A VALOR DEVOLVIDO PELA PITANG.
06/08/2013	D	127.000,00	VALOR REF. DOC.ADIANTAMENTO, PELO(A) REF ADTO CONCEDIDO PARA PITANG NO DIA...
07/08/2013	C	127.000,00	VALOR REF. DOC.127000, PELO(A) REF DEVOLUCAO DE ADIANTAMENTO FEITO PARA ...
20/08/2013	D	160.000,00	VALOR REF. DOC.ADIANTAMENTO, PELO(A) REF ADTO PARA PITANG NO DIA 20/08/2013.

Conclui o Auditor que os lançamentos contábeis de registro das quantias entregues e recebidas no curso do ano-calendário de 2013, na conta **Adiantamento a Terceiros**, só fazem reforçar o entendimento de que a referida conta funcionava como um conta corrente da Fiscalizada CESAR com as demais empresas mencionadas. No entanto, ressalta que na referida conta contábil constam diversos lançamentos que indicam não se tratar de operações de mútuo com relacionadas, sujeitas a IOF, por isso houve a segregação daqueles lançamentos cujos históricos continham referências às empresas **PITANG**, **CESAR PAR**, **MEANTIME** e/ou foram computados no centro de custo “CONTROLADORIA”.

Após identificação das operações sujeitas à incidência do IOF, foi reprocessado o Razão da conta assinalada, considerando apenas os lançamentos cujos históricos continham

as expressões referidas acima, sendo atribuído à conta o nome **Adiantamento a Terceiros AJUSTADA** (fls.626 a 631).

A Recorrente, por sua vez, alega que dentre os valores registrados no centro de custo “**CONTROLADORIA**” na conta contábil 1.01.02.10 – Adiantamento a Terceiros, constam diversos lançamentos que não correspondem a operações de mútuo, bem como não se tratam de operações com partes relacionadas. Especifica o erro cometido pela Fiscalização afirmando que na Planilha “Adiantamento a Terceiros AJUSTADA” observa-se que constam diversos lançamentos relacionados a transferências de recursos para adiantamento de pagamento de fornecedores de produtos/serviços da própria Recorrente, tais como: *(i) pagamento de títulos; ii) certificado digital; (iii) Visa Vale destinado a empregados; (iv) inscrição de colaboradores em eventos; e (v) contratação de serviços, entre outros)*. Exemplifica alguns lançamentos que se enquadram no caso citado:

01/08/2013	1.01.02.10	Adiantamento a Terceiros	C	767,00	5.091.732,84	D	VALOR REF. PAGTO IOB INFORM. OBJETIV/AS PUBL. JURIDICAS LT; TITULO 559046/1,6
01/08/2013	1.01.02.10	Adiantamento a Terceiros	C	767,00	5.090.965,84	D	VALOR REF. PAGTO IOB INFORM. OBJETIV/AS PUBL. JURIDICAS LT; TITULO 559046/2,6
01/08/2013	1.01.02.10	Adiantamento a Terceiros	C	767,00	5.090.198,84	D	VALOR REF. PAGTO IOB INFORM. OBJETIV/AS PUBL. JURIDICAS LT; TITULO 559046/3,6
01/08/2013	1.01.02.10	Adiantamento a Terceiros	C	767,00	5.089.431,84	D	VALOR REF. PAGTO IOB INFORM. OBJETIV/AS PUBL. JURIDICAS LT; TITULO 559046/4,6
01/08/2013	1.01.02.10	Adiantamento a Terceiros	C	786,43	5.088.645,41	D	VALOR REF. PAGTO IOB INFORM. OBJETIV/AS PUBL. JURIDICAS LT; TITULO 559046/5,6
01/08/2013	1.01.02.10	Adiantamento a Terceiros	C	185,00	5.088.460,41	D	VALOR REF. PAGTO CERTISIGN CERTIFICADORA DIGITAL; TITULO 2564443
28/11/2013	1.01.02.10	Adiantamento a Terceiros	D	177.564,40	4.751.186,70	D	VALOR REF. DOC.ADIANTAMENTO, PELO(A) ADTO REF VISA VALE NATAL 2013.
27/11/2013	1.01.02.10	Adiantamento a Terceiros	D	8.160,00	4.757.346,70	D	VALOR REF. DOC.ADIANTAMENTO, PELO(A) ADTO REF INSCRIÇÕES DOS COLABORADORES CESAR NO CIRCUITO DOS POETAS 2013
28/11/2013	1.01.02.10	Adiantamento a Terceiros	D	2.785,00	4.760.131,70	D	VALOR REF. DOC.ADIANTAMENTO, PELO(A) ADTO REF 5 BARRIS DE 50 LTS DE CHOPP PARA A FESTA DO DIA CESAR NO DIA 08/12/13
13/12/2013	1.01.02.10	Adiantamento a Terceiros	D	4.408,80	5.007.540,50	D	VALOR REF. DOC.440880, PELO(A) REF. ADIANTAMENTO CONCEDIDO A CIA BRAS SOLUCOES E SERVICOS REF. VISA VALE
17/12/2013	1.01.02.10	Adiantamento a Terceiros	C	4.408,80	5.003.131,70	D	VALOR REF. PAGTO COMPANHIA BRAS. DE SOLUCOES E SERVICOS; TITULO 458208
18/12/2013	1.01.02.10	Adiantamento a Terceiros	D	3.208,40	5.008.338,10	D	VALOR REF. DOC.320840, PELO(A) REF. ADIANTAMENTO CONCEDIDO A CIA BRAS SOLUCOES E SERVICOS REF. VISA VALE
23/12/2013	1.01.02.10	Adiantamento a Terceiros	C	3.208,40	4.778.131,70	D	VALOR REF. PAGTO COMPANHIA BRAS. DE SOLUCOES E SERVICOS; TITULO 471878

Reforça a sua argumentação afirmando que, em relação aos pagamentos realizados a terceiros – partes não relacionadas, não há qualquer registro contábil relacionado à devolução dos recursos (*o Termo de Verificação Fiscal trata apenas de devoluções entre partes relacionadas*). E nem poderia, já que a contrapartida se refere a obrigação de dar (mercadoria) ou de fazer (serviço), decorrente de operação comercial.

Nesse passo, afirma que os adiantamentos a fornecedores (*para pagamento de mercadorias e serviços, a empresas de renome, tal como a VISA*) não se confundem com contratos de mútuos, razão pela qual os respectivos valores não poderiam ser incluídos na base de cálculo do IOF, por não caracterizar fato gerador da obrigação tributária.

Como se observa, a única parte controversa relacionada aos valores lançados em 2013 e 2014, constante da conta **Adiantamento a Terceiros AJUSTADA**, refere-se aqueles lançamentos que aparecem no campo "Centro de Custo" com a expressão "**CONTROLADORIA**". A empresa contesta a inclusão de alguns desses lançamentos no lançamento fiscal de IOF, uma vez que eles não possuem qualquer relação de mútuos com relacionadas, mas se referem apenas a adiantamentos concedidos aos seus fornecedores

relativos a transações comerciais para compras de mercadorias ou prestação de serviços relacionados com a sua atividade.

No Termo de Verificação Fiscal (TVF), o Auditor explica que utilizou dois critérios para selecionar os lançamentos constantes na conta **1.01.02.10 - Adiantamento a Terceiros** nos anos de 2013 e 2014 que entendeu como mútuo. O primeiro critério, atinente aqueles valores disponibilizados pela Recorrente, por meio de adiantamentos ou pagamentos de despesas, nos quais apresentaram no seu histórico o nome das relacionadas **PITANG, CESAR PAR, MEANTIME**. O segundo critério adotado foi selecionar aqueles lançamentos que apresentaram no campo centro de custo a palavra "**CONTROLADORIA**".

Por esse segundo critério foram selecionados lançamentos nos quais são registrados pagamentos de algumas despesas tais como: pagamentos/adiantamentos por prestação de serviços, pagamentos a empresa Visa Vale, adiantamentos a folha de pagamento e bolsistas, pagamentos a Certisign Certificadora Digital, adiantamentos ao BNDES, adiantamento de viagens, etc.

Observando-se tais lançamentos, constata-se que não há qualquer identificação sobre se eles se referem a pagamentos/adiantamentos de despesas próprias da Recorrente ou de empresas relacionadas e tampouco a Fiscalização explica no TVF porque selecionou todos os lançamentos relativos ao centro de custo "**CONTROLADORIA**" como sujeitos a incidência do IOF.

Além disso, a Recorrente argumenta que alguns desses lançamentos citados se referem a pagamentos/adiantamentos a fornecedores de mercadorias ou serviços relativos a sua própria atividade operacional. Também ressalta que em nenhum desses casos foram identificadas pela Fiscalização devoluções das quantias envolvidas, fato que poderia ser indicativo da existência de mútuo.

Por fim, afirma que a Fiscalização deveria ter se aprofundado nas investigações para encontrar a real natureza dos valores envolvidos e não incluí-los indevidamente no lançamento fiscal.

Com efeito, uma vez que não é possível atestar a correção do procedimento adotado pela Fiscalização, necessita-se de informações adicionais sobre os critérios adotados para a seleção dos lançamentos a débito sujeitos à incidência do IOF. Além do que, deve ser dada oportunidade a empresa de indicar e comprovar quais os lançamentos foram indevidamente incluídos na base de cálculo do IOF, por se referirem a pagamento/adiantamentos de mercadorias ou serviços relacionados a sua atividade operacional.

Assim, com os fundamentos expostos e em homenagem ao princípio da verdade material, voto no sentido de converter o julgamento em diligência à repartição de origem, a fim de que a Autoridade Tributária realize os procedimentos abaixo indicados:

1) Explicar por que considerou todos os lançamentos a débito da conta **1.01.02.10 - Adiantamento a Terceiros** que apresentaram centro de custo "**CONTROLADORIA**" como sujeitos a incidência do IOF;

2) Intimar a empresa a indicar quais lançamentos constantes na planilha **Adiantamento a Terceiros AJUSTADA** (fls.626 a 631) se referem a operações próprias da

empresa com fornecedores de bens e serviços e que não devem constar da base de cálculo do IOF lançado, bem como solicitar a apresentação da documentação comprobatória;

3) Tendo em vista o item anterior, informar se a documentação apresentada pela Recorrente comprova que algum lançamento foi incluído indevidamente na base do IOF calculado por meio da planilha de **Adiantamento a Terceiros AJUSTADA** (fls.626 a 631). Em caso positivo, recalculer o IOF nas planilhas com os devidos ajustes;

4) A Fiscalização deverá elaborar relatório conclusivo sobre os resultados obtidos na diligência; e

5) O Contribuinte deverá ser notificado do relatório fiscal, abrindo-lhe o prazo de trinta dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

Transcorrido o prazo de manifestação, restitua o processo à este Relator, a fim de que coloque o processo em pauta para julgamento pelo Colegiado.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator