



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.735402/2013-50
ACÓRDÃO	3201-013.037 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	WIND POWER ENERGIA S/A - EM RECUPERACAO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF

Data do fato gerador: 31/01/2008, 28/02/2008, 31/03/2008, 30/04/2008, 31/05/2008, 30/06/2008, 31/07/2008, 31/08/2008, 30/09/2008, 31/10/2008, 30/11/2008, 31/12/2008

NULIDADE. INOCORRÊNCIA

Falta de documentos nos autos que comprove que os valores transferidos estariam previamente definidos. Crédito tributário constituído corretamente na forma do art. 7º, inciso I, alínea a, item 1, do Decreto nº 6.306, de 2007.

MÚTUO. INCIDÊNCIA DE IOF.

A transferência de créditos financeiros a outras pessoas jurídicas mediante operação de mútuo sujeita-se à incidência do IOF.

ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. CONDIÇÕES. MÚTUO.

A falta de observação das condições para que se concretize o aumento de capital que motivou os adiantamentos implica a caracterização destes como operações de mútuos entre empresas, sujeitando-se à incidência do IOF.

ALEGAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

As alegações devem ser justificadas e acompanhadas de documentos comprobatórios, quando esse for o meio pelo qual sejam provados os fatos alegados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Trata-se de auto de infração lavrado contra a contribuinte em epígrafe, relativo à falta/insuficiência de recolhimento do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (fls. 2/5), no montante total de R\$ 3.099.911,94, referente a fatos geradores ocorridos em 31/01/2010, 28/02/2010, 31/03/2010, 30/04/2010, 31/05/2010, 30/06/2010, 31/07/2010, 31/08/2010, 30/09/2010, 31/10/2010, 30/11/2010 e 31/12/2010.

No Termo de Encerramento da Ação Fiscal, fls. 7/21, o auditor-fiscal, assim fundamentou a lavratura do auto de infração:

45. No ano de 2010, a empresa tem registrado na sua contabilidade a conta do Ativo Não Circulante: "Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital (cód: 121.111501)", com saldo inicial de R\$ 92.894.122,00, onde são lançados diversos valores, ao longo de todo o ano, e se encerra com um saldo de R\$ 97.616.484,61.

(...)

48. Nas suas respostas, a fiscalizada vem demonstrar que os registros na conta 121.111501 referiam-se a movimentação financeira com as empresas ligadas ENERGIMP e VENTI.

49. Analisando então as atas das AGE nas empresas ligadas, e concordando com o demonstrativo apresentado pela fiscalizada, com relação às integralizações ocorridas com recursos provenientes da conta 121.111501, temos:

49.1. Na empresa ligada ENERGIMP:

49.1.1. A ata da AGE de 17/03/2010 autorizou aumento de capital, com subscrição/integralização pela fiscalizada WPE, no montante de R\$ 54.266.576,12; com saldo de Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital, realizado pela fiscalizada;

49.1.2. A ata da AGE de 02/03/2010 autorizou aumento de capital, com subscrição/integralização pela fiscalizada WPE, no montante de R\$ 7.918.925,00; com saldo de Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital, realizado pela fiscalizada;

49.2. Na empresa ligada VENTI:

49.2.1. A ata da AGE de 16/11/2010 autorizou aumento de capital, com subscrição/integralização pela fiscalizada WPE, no montante de R\$ 21.300.000,00; com saldo de Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital, realizado pela fiscalizada.

50. Além das capitalizações acima citadas, promovidas com valores oriundos da conta de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital, não houve outras no ano de 2010; sendo que, essa conta recebeu diversos outros lançamentos de adiantamentos (empréstimos) no ano.

51. Ora, no que tange aos adiantamentos para futuros aumentos de capital, o Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação – PN CST nº 17/84, de 20/08/1984, analisa os casos de adiantamento de recursos financeiros em dinheiro, de pessoas jurídicas investidoras para sociedades coligadas, interligadas e controladas, com o comprometimento irrevogável e irretratável de sua destinação para aumento do capital social da tomadora dos recursos.

52. Por sua vez, alegam as empresas investidoras que esses contratos não têm a configuração de mútuo, nos termos do Código Civil (arts. 586 a 592), e que os recursos financeiros transferidos permanecem a crédito das investidoras em conta de passivo circulante ou não circulante (exigível a longo prazo), geralmente em decorrência das formalidades que envolvem a realização de aumento de capital das sociedades.

53. Contudo, não se pode admitir que tais recursos transferidos a título de "adiantamentos para futuro aumento de capital" fiquem indeterminadamente aguardando a capitalização pretendida, fazendo-se necessário definir um prazo máximo para o cumprimento das finalidades a que se destinem.

(...)

55. Ora, a inobservância dos prazos referidos no item 7 do PN (...) acarretará a obrigatoriedade, para a investidora, de reclassificar aqueles valores vertidos como

operações de mútuo. E, nesse caso, havemos de considerar que, sobre mútuos há a incidência do Imposto sobre Operações Financeiras – IOF, nos termos da legislação específica (arts. 2º, inciso I, "c"; 3º ; 5º; 7º; inciso I, "a" e seus §§ e 10 do Decreto nº 6.306/2007 e suas alterações).

(...)

59. Durante o ano de 2010, a empresa aportou capital nessas suas interligadas, com recursos oriundos da conta 121.111501 apenas nos seguintes valores e datas, como lançados na contabilidade:

Data	Empresa Ligada	Débitos
21/01/2010	Energimp	1.500.000,00
11/02/2010	Energimp	3.000.000,00
17/11/2010	Venti	21.300.000,00

60. A informação acima consolida a ideia de que os valores registrados a título de "Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital", na verdade representam operações de mútuo.

61. Ou seja, com exceção desses montantes movimentados na conta 121.111501, todos os demais empréstimos não que ser considerados como mútuos realizados para as empresas ligadas e não AFAC (Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital).

62. Temos então configurado que a empresa deixou de recolher o IOF referente à conta de Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital, nos montantes considerados mutuados para as suas coligadas ENERGIMP e VENTI, ou seja, sobre os saldos e acréscimos que não constituíram efetivamente AFAC.

63. Dessa forma, essa fiscalização, partindo do razão da conta 121.111501, excluiu os lançamentos admitidos como efetivos AFAC e calculou os valores devidos a título de IOF sobre mútuos a PJ, que deixaram de ser retidos e recolhidos pela fiscalizada.

Cientificada do auto de infração em 23/12/2013, a contribuinte apresentou, em 22/01/2014 (fl. 255) impugnação (fls. 256/269), na qual alega que:

- o auto de infração é nulo, pois eivado de vícios de enquadramento na norma e quantificação do imposto devido;
- ainda que se admitisse que os valores foram transferidos para as sociedades coligadas a título de mútuo, a tributação deveria dar-se na forma do art. 7º, inciso I, alínea b, item 1 do Regulamento do IOF (Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007). Isso porque o valor principal do suposto mútuo estaria, nesse caso, definido desde o momento da transferência dos recursos para suas controladas. Ou seja, ainda que se desconsiderasse a transferência como adiantamento para futuro aumento do capital, o montante de cada mútuo daí resultante é conhecido

e delimitado, definido, não havendo base legal para a tributação do somatório dos saldos diários mensais da conta;

· ao considerar o somatório dos saldos diários mensais, o auditor-fiscal tributou período anterior (2009), extrapolando o previsto no Mandado de Procedimento Fiscal, o que denota a inadequação do critério de quantificação utilizado;

· o único fundamento do lançamento de ofício é a aplicação de norma infralegal, no caso o Parecer Normativo nº 17, de 1984, editado pela Coordenação do Sistema de Tributação (CST) da Secretaria da Receita Federal do Brasil, editado com evidente exacerbação das competências regulamentares atribuída ao fisco, que viola de morte o princípio da legalidade, previsto pela Constituição Federal, e repetido no art. 97 do Código Tributário Nacional;

· a desconsideração da operação de adiantamento para futuro aumento de capital pelo argumento de que não se pode admitir que tais recursos fiquem indeterminadamente aguardando a capitalização pretendida, carece de previsão legal e é atentatória contra a liberdade da contribuinte para realizar suas atividades econômicas e organizar os seus negócios;

· a desconsideração operada também viola o princípio da primazia da realidade fática sobre a realidade formal e altera a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, em violação ao disposto nos arts. 109 e 110 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional;

· as operações de adiantamento para futuro aumento de capital não comportam nenhum elemento de caracterização do contrato de mútuo, pois ausente seu elemento essencial, qual seja, o dever de restituir por parte das sociedades receptoras dos recursos;

· o aumento do capital cujo adiantamento foi feito será efetivado de acordo com a conveniência do acionista, da sociedade receptora e dos demais participantes do quadro social, não havendo nenhuma previsão ou exigência legal que determine sua conversão em efetivo aumento de capital compulsoriamente. As relações societárias e a gestão patrimonial de empresas coligadas, que envolvem a participação de terceiros, apresentam nuances, interesses e obrigações que nem sempre possibilitam a imediata conversão dos adiantamentos em efetivo aumento de capital, como é, por exemplo, o caso em que existe o compromisso de não diluir a participação de outro acionista;

· o próprio auditor-fiscal verificou que os valores transferidos a título de adiantamento para futuro aumento de capital ou permaneceram sob essa rubrica ou foram efetivamente convertidos em aumento de capital. Em momento algum houve a devolução/pagamento desses valores à autuada, o que corrobora a perenidade da transferência, desautorizando qualquer analogia com mútuo;

· a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ratifica o entendimento de que o não atendimento ao prazo de cento e vinte dias fixado

por meio do Parecer Normativo nº 17, de 1984, não pode implicar a descaracterização do adiantamento para futuro aumento de capital.

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário reproduzindo em síntese os mesmos argumentos apresentados na Impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conhecimento do Recurso Voluntário.

Conforme relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário.

Depreende-se da análise dos autos versar a lide sobre a possibilidade de tributação do IOF das operações de crédito realizadas entre pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico e, para resolução da controvérsia, vejamos o que dispõe a legislação.

Pois bem, o art. 153, inciso V, da Constituição Federal autorizou a instituição de imposto sobre operações de crédito:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

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

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

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

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

A Lei nº 8.894, de 21 de junho de 1994, em seu art. 1º, determinou que o IOF incide sobre o valor das operações de crédito, à alíquota máxima de 1,5% ao dia (podendo ser reduzida por ato do Poder Executivo):

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

(...)

§2º O Poder Executivo, obedecidos os limites máximos fixados neste artigo, poderá alterar as alíquotas tendo em vista os objetivos das políticas monetária e fiscal.

A Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, nos arts. 586 e 591, conceitua as operações de mútuo como empréstimos de coisas fungíveis, com finalidade econômica, constituindo-se, assim, espécie do gênero das operações de crédito, sujeitando-se, portanto, à tributação pelo IOF.

Estabelece o art. 13 da Lei n.º 9.779/1999 que 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 Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários - IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras, a saber:

LEI Nº 9.779, DE 19 DE JANEIRO DE 1999

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

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

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

§ 3º O imposto cobrado na hipótese deste artigo deverá ser recolhido até o terceiro dia útil da semana subsequente à da ocorrência do fato gerador.

O IOF está atualmente regulamentado pelo Decreto nº 6.306/2007, nos seguintes termos:

DECRETO Nº 6.306, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2007

Regulamenta o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF.

Art. 1º O Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF será cobrado de conformidade com o disposto neste Decreto.

Art. 2º O IOF incide sobre:

I - operações de crédito realizadas:

a) por instituições financeiras (Lei no 5.143, de 20 de outubro de 1966, art. 1º);

b) por empresas que exercem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring) (Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 15, § 1º, inciso III, alínea “d”, e Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 58);

c) entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física (Lei no 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 13);

II - operações de câmbio (Lei no 8.894, de 21 de junho de 1994, art. 5º);

III - operações de seguro realizadas por seguradoras, entidades abertas de previdência complementar e outras entidades equiparadas a instituições financeiras; (Redação dada pelo Decreto nº 12.499, de 2025) (Vide Decreto Legislativo nº 176, de 2025) (Vide ADC nº 96)

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

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

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

§ 2º Exclui-se da incidência do IOF referido no inciso I a operação de crédito externo, sem prejuízo da incidência definida no inciso II.

§ 3º Não se submetem à incidência do imposto de que trata este Decreto as operações realizadas por órgãos da administração direta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e, desde que vinculadas às finalidades essenciais das respectivas entidades, as operações realizadas por:

I - autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - templos de qualquer culto;

III - partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais de trabalhadores e instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei

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 (Lei no 5.172, de 1966, art. 63, inciso I).

§ 1º Entende-se ocorrido o fato gerador e devido o IOF sobre operação de crédito:

I - na data da efetiva entrega, total ou parcial, do valor que constitua o objeto da obrigação ou sua colocação à disposição do interessado;

II - no momento da liberação de cada uma das parcelas, nas hipóteses de crédito sujeito, contratualmente, a liberação parcelada;

III - na data do adiantamento a depositante, assim considerado o saldo a descoberto em conta de depósito;

IV - na data do registro efetuado em conta devedora por crédito liquidado no exterior;

V - na data em que se verificar excesso de limite, assim entendido o saldo a descoberto ocorrido em operação de empréstimo ou financiamento, inclusive sob a forma de abertura de crédito;

VI - na data da novação, composição, consolidação, confissão de dívida e dos negócios assemelhados, observado o disposto nos §§ 7º e 10 do art. 7º;

VII - na data do lançamento contábil, em relação às operações e às transferências internas que não tenham classificação específica, mas que, pela sua natureza, se enquadrem como operações de crédito.

§ 2º O débito de encargos, exceto na hipótese do § 12 do art. 7º, não configura entrega ou colocação de recursos 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 (Decreto-Lei no 1.783, de 18 de abril de 1980, art. 1º, inciso I);

II - alienação, à empresa que exercer as atividades de factoring, de direitos creditórios resultantes de vendas a prazo (Lei no 9.532, de 1997, art. 58);

III - mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física (Lei no 9.779, de 1999, art. 13).

Art. 4º Contribuintes do IOF são as pessoas físicas ou jurídicas tomadoras de crédito (Lei no 8.894, de 1994, art. 3º, inciso I, e Lei no 9.532, de 1997, art. 58).

Parágrafo único. No caso de alienação de direitos creditórios resultantes de vendas a prazo a empresas de factoring, contribuinte é o alienante pessoa física ou jurídica.

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:

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

O Supremo Tribunal Federal - STF já estabeleceu a tese de que é constitucional a incidência do IOF sobre operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, não se restringindo às operações realizadas por instituições financeiras (Tema 104).

Dessa forma, ligadas ou não ao sistema financeiro, com interesses comuns ou não, duas pessoas jurídicas que ocupem os polos de uma operação de crédito materializam a hipótese de incidência do IOF como previsto no desenho legal do tributo. O IOF também incide caso o destinatário dos recursos seja pessoa física, qualquer que seja a relação societária que tenha com a empresa.

Dito isto, delimitadas as hipóteses de incidência, fato gerador, contribuinte do imposto e sua base de cálculo, passemos a análise das alegações da Recorrente.

Em síntese, defende a Recorrente não incidir o IOF-crédito sobre as operações fiscalizadas, uma vez que tais correspondem a AFAC (Adiantamento para Futuro Aumento de Capital) e não de operação de mútuo.

Ocorre que, de tudo que até aqui foi dito e aceito por esta Relatora como premissa na análise da matéria posta e considerando que o Supremo Tribunal Federal - STF já estabeleceu a tese de que é constitucional a incidência do IOF sobre operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, não se restringindo às operações realizadas por instituições financeiras (Tema 104), considerando ainda que nenhum argumento ou documento novos foram apresentados em sede de Recurso Voluntário, inevitável concluir que as operações praticadas pela autuada estão sujeitas ao pagamento de IOF e por entender que a decisão proferida pela DRJ, seguiu o rumo correto, utilizo sua fundamentação como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF:

(...)

Sobre a exteriorização do mútuo, cabe destacar que o Parecer Normativo CST nº 23, de 1983, embora editado para disciplinar a aplicação do art. 21 do Decreto-lei

nº 2.065, de 1983, para fins de tributação do IRPJ, mas cujo entendimento pode ser estendido ao presente caso, dispõe:

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

Esse entendimento foi reiterado pelo Ato Declaratório SRF nº 30, de 24 de março de 1999:

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

No presente caso o auditor-fiscal lavrou o auto de infração porque considerou que os valores registrados a título de "Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital" representam, na verdade, operações de mútuo, não tendo sido respeitado o prazo previsto no item 7 do Parecer Normativo CST nº 17, de 20 de agosto de 1984:

7. Contudo, não se pode admitir que tais recursos fiquem indeterminadamente aguardando a capitalização pretendida, fazendo-se necessário definir um prazo máximo para o cumprimento das finalidades a que se destinem.

7.1- Entendemos 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.

7.1.1 - Não ocorrendo um daqueles eventos previstos em 7.1, o prazo máximo de tolerância será de até 120 (cento e vinte) dias contados a partir do encerramento do período-base em que a sociedade coligada, interligada ou controlada tenha recebido os recursos financeiros.

7.2 - Na hipótese em que se verifiquem adiantamentos no curso de um período-base e, após o seu encerramento, outros adiantamentos no período-base seguinte, antes da ocorrência de um dos eventos previstos em 7.1 ou de excedido o prazo fixado em 7.1.1, a capitalização deverá abranger, também, esses últimos valores transferidos pela investidora.

A impugnante alega que:

· a aplicação do Parecer Normativo CST nº 17, de 1984, violaria o princípio da legalidade previsto na Constituição Federal e no art. 97 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional;

· a aplicação desse parecer atentaria contra a liberdade da contribuinte de realizar suas atividades econômicas e organizar seus negócios. Viola também o princípio da primazia da realidade fática sobre a realidade formal e os arts. 109 e 110 do CTN, porque altera a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado;

(...)

A impugnante alega ainda que as operações de adiantamento para futuro aumento de capital não se caracterizariam como contrato de mútuo porque ausente seu elemento essencial, qual seja, o dever de restituir os recursos recebidos. Acrescenta que, no caso concreto, nenhum valor adiantado a esse título lhe foi devolvido, o que corroboraria a perenidade da transferência.

Essa alegação não tem fundamento porque nada impede que os valores adiantados pela contribuinte lhe sejam devolvidos. Com efeito, se o valor adiantado não for transformado em capital, é dever da empresa que o recebeu restituí-lo. Noutras palavras, a perenidade da transferência somente fica estabelecida com o efetivo aumento do capital, o que não houve no caso em tela.

Observe-se que a alegação da contribuinte de que o aumento do capital deve ser efetivado de acordo com a conveniência do acionista, da sociedade receptora e dos demais participantes do quadro social não tem nenhuma implicação no caso em tela.

Com certeza a decisão de quando aumentar o capital está dentro do campo da discricionariedade da atuada. Porém, uma vez decidido o aumento e efetuado o adiantamento, ela deve arcar com as consequências jurídicas de não dar efetividade a esse ato.

No caso, o adiantamento para futuro aumento de capital é uma operação em que uma pessoa jurídica transfere valores a uma empresa coligada/controlada, para que sejam utilizados como futuro aporte de capital. Se o aumento de capital não ocorre, isto é, se os valores ficam disponibilizados indefinidamente à pessoa jurídica coligada/controlada, podendo esta deles se utilizar conforme sua conveniência, não há como não concluir que se trata, na realidade, de um empréstimo à coligada.

Em suma, para que um adiantamento para futuro aumento de capital não seja caracterizado como mútuo, deve ser efetuado com a observância de condições e prazo razoável, como exposto pelo Parecer Normativo CST nº 17, de 20 de agosto de 1984, o que não ocorreu no presente caso.

A jurisprudência administrativa não ratifica o entendimento da impugnante, como ela parece crer, pois ainda não há um entendimento pacificado sobre esta

questão. Veja-se, por exemplo, o Acórdão nº 3401-004.338, de 30/01/2018, da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento:

IOF. ADIANTAMENTO PARA FUTUROS AUMENTOS DE CAPITAL AFAC. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS. INCIDÊNCIA.

Os adiantamentos para futuros aumentos de capitais (AFAC) entre pessoas jurídicas interligadas, para que não configurem operações de crédito, devem ser precedidos de compromisso formal irrevogável, firmado por ambas as partes, que os recursos se destinam exclusivamente a aumento de capital e que esta integralização ocorra até a primeira Assembléia-Geral Extraordinária (AGE) ou alteração contratual, após o ingresso dos recursos na sociedade tomadora além, é claro, que os lançamentos contábeis reflitam esta opção das entidades. Caso contrário, inobservadas essas condições, deve a entrega ou disponibilização de recursos financeiros caracterizar operação de crédito e sujeitar-se à incidência do IOF.

Ou ainda o Acórdão nº 3301-002.282, de 27/03/2014, assim ementado:

IOF. RECURSOS CONTABILIZADOS EM ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. EQUIPARAÇÃO A NEGÓCIO DE MÚTUO. POSSIBILIDADE.

Não estando demonstrado que os recursos repassados representavam realmente um pagamento antecipado para aquisição de ações ou quotas de capital (AFAC), o aporte de recursos financeiros efetuados sistematicamente caracterizam-se como uma operação de crédito correspondente a mútuo, nos exatos termos da configuração do fato gerador do IOF, previsto no art.13 da Lei nº 9.779/99. A ocorrência de uma operação de crédito, para fins de incidência do IOF, independe da formalização de um contrato de mútuo.

Vale transcrever alguns excertos do voto vencedor desse acórdão:

A recorrente fazia aporte de recursos financeiros às empresas ligadas e contabilizava como adiantamento para futuro aumento de capital. Estes recursos ficaram um longo tempo (dois a quatro anos) contabilizados como investimento, sendo que nas operações para aumento de capital o normal é que a empresa investida providencie a transferência de ações ou quotas de capital, para a investidora, na primeira oportunidade, obedecendo somente os trâmites burocráticos para esta ação, o que em hipótese alguma seria razoável aguardar anos para que se concretize. Da forma que a operação foi realizada está demonstrado que houve o aporte de recursos financeiros, para atender necessidades de caixa das empresas ligadas, sem compromisso de data ou prazo para a capitalização. Não havendo este compromisso, a operação realizada reveste-se de mútuo e deveria ter sido contabilizada como tal.

Entendendo desta forma, somente poderia se considerar as operações de mútuo a depender de evento futuro e incerto sob o domínio do sujeito passivo. Somente a título exemplificativo, se invés de capitalização, os recursos contabilizados como AFAC tivessem sido devolvidos ao investidor em espécie, porém decorridos mais de cinco anos da data do fato gerador. O que seria então? AFAC não seria pois não foi capitalizado.

Seria mútuo, mas a sua caracterização somente veio a acontecer em evento futuro, quando não mais possível a exigência do IOF. Assim o fato gerador do IOF não pode ser dependente de evento futuro. Assim, não estando demonstrado que os recursos repassados representavam realmente um pagamento antecipado para aquisição de ações ou quotas de capital, o aporte de recursos financeiros efetuados sistematicamente correspondem a uma operação de crédito correspondente a mútuo, nos exatos termos da configuração do fato gerador do IOF, previsto no art.13 da Lei nº 9.779/99.

(...)

Também não concordo com a decisão recorrida quando afirma que não existe norma específica do tributo IOF que imponha prazo limite para a capitalização das AFAC. Não cabe à norma tributária estabelecer regras de cunho societário. Não podemos é admitir que alguém adquira um bem ou direito (ações) sem definição de sua quantidade e nem o prazo de sua entrega. Não se pode conceber uma operação de aquisição ou investimento sem estas características. Agindo desta forma, o que a recorrente estava fazendo era a efetivação de aporte de recursos financeiros às coligadas e controladas, para atender esta necessidade e, se for o caso, num futuro não definido receber de volta em ações ou em dinheiro. O normal seria, fazer o aporte de recursos e receber de imediato a realização do seu objeto que é o aumento do capital social. De acordo com o art. 13 da Lei 9779/99 o que se tributa são as operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros. De fato, esta tributação não pode ficar à dependência do contribuinte em fazer ou não um contrato específico de mútuo. Se fizer o aporte de recursos financeiros com contrato de mútuo, seria tributado pelo IOF, ao contrário, se fizer o mesmo aporte, sem determinar a devolução em dinheiro, não seria tributado.

Entendo que se fizer o aporte financeiro, dependente de evento futuro e incerto, caracteriza-se como mútuo, independente da forma como ele tenha sido quitado, se em dinheiro, ações, ou outro bem.

A impugnante também alega que o auto de infração seria nulo, pois haveria vício de tipificação e quantificação do imposto devido. Para ela, a tributação deveria dar-se na forma do art. 7º, inciso I, alínea b, item 1, do Decreto nº 6.306, de 2007:

Art. 7º A base de cálculo e respectiva alíquota reduzida do IOF são(Lei no8.894, de 1994, art. 1º, parágrafo único, e Lei no5.172, de 1966, art. 64, inciso I):

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:

1. mutuário pessoa jurídica: 0,0041%;

(...)b) quando ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, a base de cálculo é o principal entregue ou colocado à sua disposição, ou quando previsto mais de um pagamento, o valor do principal de cada uma das parcelas:

1. mutuário pessoa jurídica: 0,0041% ao dia;

A contribuinte tem esse entendimento porque, para ela, o valor principal do mútuo estaria definido desde o momento da transferência dos recursos para suas controladas, isto é, o montante de cada mútuo seria conhecido, delimitado e definido.

No Termo de Encerramento da Ação Fiscal, o autuante informou sobre duas atas da Assembleia Geral da empresa Energimp e uma ata da Assembleia Geral da empresa Venti que teriam definido valores a serem integralizados pela autuada com saldo de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital. Contudo, esses valores impactaram a consolidação diária dos lançamentos efetuados na conta 121.111501, feita pelo autuante para apuração do valor devido, não havendo sobre eles a incidência do IOF (fls. 203/209).

Além dessas capitalizações previstas nas citadas assembleias gerais, como relata o auditor-fiscal, houve diversos outros lançamentos de adiantamento na conta 121.111501, para os quais não havia previsão.

Ressalte-se que a impugnante não trouxe aos autos nenhum documento que comprovasse que os valores transferidos estariam previamente definidos como ela alega.

De acordo com o que estabelecem os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a impugnação deve sempre ser instruída com os documentos em que se fundamentar:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Logo, conclui-se que agiu corretamente o auditor-fiscal ao constituir o crédito tributário na forma do art. 7º, inciso I, alínea a, item 1, do Decreto nº 6.306, de 2007.

Por fim, cabe apreciar a alegação da autuada de que, ao considerar o somatório dos saldos diários mensais, o auditor-fiscal teria tributado período anterior (2009), extrapolando o previsto no Mandado de Procedimento Fiscal.

Como acima, visto, o Decreto nº 6.306, de 2007, no art. 7º, inciso I, alínea a, tratou da base de cálculo em operação de empréstimo, sob qualquer modalidade, quando o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário não tenha sido definido, fixando-a como o somatório dos saldos devedores diários apurados no último dia de cada mês. Infere-se disso que o crédito é concedido/disponibilizado diariamente, não sendo, pois, o caso de o fato gerador ocorrer somente na data da concessão inicial do crédito.

Como no caso em tela os valores não haviam sido fixados previamente, a base de cálculo é o somatório dos saldos devedores apurados no último dia de cada mês, sendo que o crédito concedido/disponibilizado pela impugnante a sua coligada/controlada é renovado diariamente.

Portanto, ao lavrar o auto de infração tomando como base o somatório dos saldos devedores desde 01/01/2010, o auditor-fiscal restringiu-se aos fatos gerados do ano-calendário 2010, não tendo procedência a alegação de que teria sido tributado período anterior ao que estava estabelecido no MPF.

Conclusão

Assim, diante todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade e nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale

