



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

Processo nº 10510.003050/2009-99
Recurso nº 892.408 Voluntário
Acórdão nº 3102-000.988 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de maio de 2011
Matéria IOF - LANÇAMENTO DE OFÍCIO
Recorrente ENERGISA SERGIPE - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/2004 a 30/11/2006

DECADÊNCIA.

Na hipótese em que o pagamento deixa de ser efetuado no prazo legal, a possibilidade de promover o correspondente lançamento de ofício extingue-se após decorridos cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que tal lançamento poderia ser efetuado. Aplicação do art. 62-A do RICARF e da orientação jurisprudencial assentada no REsp 973.733-SC, submetido ao art. 543-C do CPC.

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

Período de apuração: 31/01/2004 a 30/11/2006

Operações de Crédito entre Pessoas Jurídicas.

Restando demonstrado, a partir dos elementos carreados ao processo, que a intenção dos contratantes era a realização de operação de crédito correspondente a mútuo de recursos financeiros, correta é a incidência do IOF sobre tais operações.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencida a Conselheira Nanci Gama, que dava provimento integral.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Rosa, Álvaro Almeida Filho, Paulo Sergio Celani, Wilson Sampaio Sahade Filho, Nanci Gama e Luis Marcelo Guerra de Castro. Ausente o Conselheiro Luciano Pontes de Maya Gomes.

Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou o acórdão recorrido, que passo a transcrever:

Trata-se de Auto de Infração (fls. 02/23) lavrado contra a contribuinte acima identificada, que pretende a cobrança do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF relativo ao período de janeiro de 2004 a novembro de 2006, nos termos dos arts. 1º; 2º, inciso I, alínea "c"; 3º, §§ 1º e 4º, incisos I e III; 5º, inciso III; 7º e 10, inciso I do Regulamento do IOF, aprovado pelo Decreto nº 4.494, de 03 de dezembro de 2002.

Segundo a autuante, a Empresa Energética de Sergipe S/A – Energipe, que por decisão das Assembléias Gerais Ordinária e Extraordinária realizadas em 29/04/2008 passou a denominar-se Energisa Sergipe – Distribuidora de Energia S/A, fora autuada no processo administrativo nº 10510.003120/2005-85 na condição de contribuinte do IOF incidente sobre mútuos recebidos sob o título de "Adiantamento para Futuro Aumento de Capital – AFAC", cujo lançamento foi declarado nulo por esta Turma de Julgamento, nos termos do Acórdão DRJ/SDR nº 15-10.672.

Desta forma, e considerando-se que a Energipe mantinha, na condição de mutuante, operações semelhantes com as empresas controladas PBPART Ltda. e PBPART SEI S/A, o reexame dos períodos autuados foi autorizado pela Delegada da Receita Federal em Aracaju, tendo sido lavrado outro Auto de Infração, objeto do processo administrativo nº 10510.003371/2006-41, para exigência do IOF devido sobre esses mútuos, revestidos da condição de AFAC e mantidos no ativo da empresa no período de janeiro de 2000 a dezembro de 2003, julgado procedente por esta Turma de Julgamento nos termos do Acórdão DRJ/SDR nº 15-12.124.

Ambas as decisões desta DRJ foram mantidas em segunda instância, conforme Acórdãos nº 201-80.220 e nº 204-02.895.

Foi, então, iniciado procedimento fiscal visando verificar o destino dos recursos contabilizados a título de AFAC no ativo da fiscalizada a partir de janeiro de 2004, tendo sido constatado, com base nos elementos apresentados pela contribuinte em atendimento às intimações da agente do Fisco, que foram declarados em DCTF valores do IOF referentes a mútuos celebrados com algumas empresas, cujos Contratos de Abertura

de Crédito e Instrumento Particular de Assunção de Dívida e Outras Avenças foram apresentados à fiscalização (fls. 114/141).

Porém, em relação aos recursos aportados pela contribuinte na PBPART Ltda. e PBPART SEI S/A, não houve qualquer recolhimento, nem foram apresentados os respectivos contratos.

Informa a autuante que nas contas "122.516.0082 – Adiantamento p/ AFAC PBPART Ltda." e "122.516.0091 – Adiantamento p/ AFAC PBPART SEI" foram registrados lançamentos em 2004, 2005 e 2006, ressaltando que a primeira conta, final 0082, registrou basicamente o fornecimento de recursos pela Energisa, os quais permaneceram nessa condição até a incorporação do capital em 30/11/2006, no montante de R\$ 105.295.203,14, exceto por uma devolução de recursos em 30/04/2006 no valor de R\$ 4.000.000,00.

Por sua vez, a outra conta, final 0091, foi intensamente movimentada, tendo em vista que a liberação de recursos se deu de forma pulverizada, segundo o histórico, diretamente para pagamento de obrigações da investida, tendo ocorrido incorporação ao capital em 31/03/2006, no montante de R\$ 133.220.038,91, e 30/11/2006, no montante de R\$ 137.107.316,99.

Após esclarecimentos prestados pela contribuinte e anexação da 5ª Alteração do Contrato Social da PBPART Ltda. e de atas das Assembléias Gerais Extraordinárias da PBPART SEI realizadas em 07/03/2006 e 30/11/2006, onde constam alterações do Capital Social, documentos os quais, segundo a contribuinte, comprovariam a capitalização do AFAC, concluiu a autuante que os saldos em 31/12/2003 dos aportes de capital realizados naquelas empresas, bem como os aportes realizados a partir de janeiro de 2004, permaneceram por longo tempo avolumando-se, sendo somente capitalizados em 2006.

Portanto, a teor do Ato Declaratório Normativo CST nº 9/76, do Parecer Normativo CST nº 23/81 e da Instrução Normativa nº 127/88, tais aportes de capital, realizados a título de AFAC, consistiram, de fato, em operação de crédito (mútuo), e portanto sujeitos às regras de incidência do IOF.

Em relação à PBPART Ltda., os recursos ingressados em 2004 teriam o prazo até abril de 2005 para incorporação ao capital social, ou seja, 120 dias contados do encerramento do período base anterior, e uma vez que em 2005 não houve qualquer incorporação, então, o saldo de 31/12/2004 foi considerado na apuração do IOF devido em cada mês de 2005.

Por sua vez, os recursos ingressados em 2005 teriam o prazo até abril de 2006 para serem capitalizados, e uma vez que a única capitalização se deu pelo valor total do saldo em novembro de 2006, conforme conta 122.516.0082 – Adiantamento p/ AFAC PBPART Ltda. do Razão, então considerou-se como IOF devido em cada mês de 2006 o saldo existente congelado em 31/12/2005, não sendo lançado IOF sobre os ingressos havidos

em 2006 exatamente em razão da incorporação ocorrida em novembro.

Quanto à PBPART SEI, à vista da conta 122.516.0091 – Adiantamento p/ AFAC PBPART SEI do Razão, houve duas capitalizações em 2006, e assim os recursos ingressados em 2005 não foram tributados, porque capitalizados dentro do prazo de 120 dias do encerramento do período base, bem como os recursos ingressados em 2006.

Por conseguinte, em 2005 e até 30/03/2006, a base de cálculo do IOF devido mensalmente correspondeu ao saldo existente em 31/12/2004, que a partir de 31/03/2006 foi deduzido no limite de capitalização ocorrida em 31/03/2006, e mantido até a capitalização final, porque não caberia tributar os valores ingressados em 2006 e incorporados em novembro do mesmo ano.

Às folhas 27/29 foi anexado demonstrativo “IOF calculado a partir da base de cálculo: saldos devedores diários apurados no último dia do período”.

Cientificada da exigência fiscal em 03/09/2009 (fl. 03), a autuada apresenta em 05/10/2009 impugnação de folhas 318/343, sendo essas as suas alegações, em síntese:

1. Preliminarmente, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a constituição do crédito tributário não poderia ser consumada em relação a fatos geradores anteriores a agosto de 2004, em face do transcurso do prazo decadencial de 5 anos previsto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, uma vez que a ciência do Auto de Infração ocorreu em 03/09/2009, transcrevendo, em igual sentido, ementa do antigo Conselho de Contribuintes;
2. Quanto ao mérito, a impugnante esclarece que o registro contábil da operação de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital – AFAC deu-se em conformidade com o que estabelece o Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia, tendo sido devidamente registrado na contabilidade das empresas PBPART Ltda. e PBPART SEI S/A e capitalizado, fato claramente comprovado durante a fiscalização e relatado pela própria autuante;
3. No presente caso, não ocorreu o fato gerador do IOF, pois não restou consumada a operação de mútuo, que consiste em empréstimo de coisa fungível com a posterior devolução pelo mutuante da coisa recebida pelo mutuário, não podendo a definição de mútuo exarada pelo direito privado ser modificada pela legislação tributária, sob pena de violação ao art. 110 do Código Tributário Nacional – CTN;
4. A auditora alega a existência de uma operação de mútuo que nunca ocorreu pelo simples fato de que houve um lapso temporal entre a realização dos AFAC e a capitalização pela companhia controlada pela impugnante, não havendo na

legislação do IOF qualquer dispositivo que permita a presunção para equiparação de uma operação de mútuo a um AFAC;

5. A jurisprudência administrativa citada pela autuante, afirmando a necessidade de capitalização do AFAC no prazo de 120 dias, foi proferida com relação a fatos geradores anteriores à extinção da correção monetária e relativas ao imposto sobre a renda, e não ao IOF;

6. Os atos administrativos que embasaram tais decisões – Ato Declaratório CST nº 9/76, Pareceres Normativos CST nº 23/81, nº 23/83 e nº 17/84 – tinham por propósito divulgar o entendimento da administração tributária de que os AFAC deveriam permanecer em conta do passivo da sociedade supridora dos recursos, e não em conta do patrimônio líquido, impondo-a a obrigação de corrigir monetariamente o valor adiantado, dando ensejo à receita de variação monetária ativa tributável pelo imposto de renda enquanto não houvesse a efetiva capitalização;

7. O Decreto nº 331, de 1991, que foi editado visando disciplinar a correção monetária sobre as demonstrações financeiras, diferencia, no mesmo artigo 4º, as operações de mútuo e o AFAC, sendo que, após a publicação da Lei nº 9.249, de 1995, que culminou com o fim da correção monetária, todos os citados atos administrativos caíram em desuso, não havendo mais motivos para aplicá-los;

8. É absurdo que a fiscalização queira compelir a impugnante ao pagamento de um tributo com base num parecer normativo editado em 1984, que não tem qualquer relação com o tributo exigido, qual seja, o IOF;

9. As exigências básicas para configuração de uma operação de AFAC como uma operação de mútuo são a integralização ao capital social dos valores transferidos (capitalização) e a sua posterior devolução à empresa investidora, o que não ocorreu no presente caso, citando, neste sentido, ementas de julgados de Delegacias de Julgamento nas quais se admite o aumento do capital até o início do procedimento fiscal, enquanto que no presente caso o aumento do capital foi efetivado bem antes do início da fiscalização;

10. Inexistem na Lei das S.A e na legislação tributária quaisquer disposições acerca do tratamento fiscal a ser dado às operações de AFAC, e, muito menos na legislação do IOF, norma que expressamente equipare os AFAC às operações de mútuo;

11. Ao final, protesta pela produção de todas as provas em Direito admitidas, sobretudo a realização de diligências e a juntada de novos documentos.

Ponderando as razões aduzidas pela autuada, juntamente com o consignado no voto condutor, decidiu o órgão de piso pela manutenção integral da exigência, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

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

Período de apuração: 31/01/2004 a 30/11/2006

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

Aplica-se a regra do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional - CTN na hipótese em que houve pagamento antecipado do imposto, ainda que parcial, e a do artigo 173, inciso I do CTN quando não houve pagamento.

ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. OPERAÇÃO DE MÚTUO.

Para que os recursos aportados em empresa controlada a título de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital - AFAC não configurassem uma operação 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.

Regularmente cientificado pela via postal em 20/11/2009 (sexta-feira), comparece a Contribuinte ao processo em 22/12/2009 para, essencialmente, reiterar as alegações manejadas quando da instauração da fase litigiosa.

Resumidamente, foram acrescidas as seguintes alegações na instauração da fase recursal:

a) a julgamentos recentes (Acórdão 06-15614 de 27 de setembro de 2007 e outro cujo número não foi identificado), a Secretaria da Receita Federal teria firmado entendimento no sentido de que somente se caracterizaria a acusada operação de mútuo se os recursos remetidos à empresa investida deixarem de ser integralizados ao seu capital social e forem devolvidos à investidora;

b) que a o órgão de piso incorreria em equívoco ao equiparar operação de mútuo com o Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC): o primeiro se caracterizaria pressuporia a entrega de coisa fungível, para fins de consumo, e a obrigação de restituir o montante em mesmo gênero, quantidade e qualidade, enquanto que o segundo, valores recebidos pela companhia, investidos pelos acionistas, destinados especificamente à realização de um aumento de capital;

c) restaria equivocada a afirmação do órgão julgador de piso no sentido de que o AFAC se equipararia a um operação de mútuo, sob pena de se equipara qualquer operação de aumento de capital, que pressuporia a subscrição de ações, à referida operação de mútuo.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

Tomo conhecimento do presente recurso, que foi tempestivamente apresentado e trata de matéria afeta à competência desta Terceira Seção

Não foi apresentada questão preliminar.

Antes de adentrar na análise do mérito, entretanto, há que se enfrentar questão prejudicial suscitada quando da instauração da fase litigiosa: a decadência do direito de lançar os tributos relativos às competências 01/2004 a 09/2004.

Segundo defende o sujeito passivo, em face da aplicação do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional¹, quando da formalização da exigência (03/09/2009), os fatos geradores em questão restariam fulminados pela decadência.

Com a devida vênia, levando em consideração que não foi promovido pagamento de tributos nos períodos alegadamente fulminados pela decadência, não vejo como afastar, no presente litígio, a aplicação do art. 173, I, do mesmo Código Tributário².

Não se pode esquecer, ademais, que tal raciocínio está alinhado com o assentado pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do REsp 973733/SC, sujeito ao regime do art. 543-C, do Código de Processo Civil.

Consequentemente, em homenagem ao comando inserido pela Portaria MF nº 586, de 2010, que introduziu o art. 62-A no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009³, os julgamentos deverão observar as decisões proferidas em sede de Repercussão Geral e de Recursos Repetitivos, proferidas, respectivamente, pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Nessa senda, é imperioso que se observe a orientação jurisprudencial assentada no REsp 973.733-SC⁴, em cuja ementa se lê:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

¹ § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

² Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

³ Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

⁴ Ministro Luiz Fux, julgado em 12/08/2009.

INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

Nessa linha, sendo certo que o início do prazo decadencial relativo aos fatos geradores ocorridos em 2004 deu-se no primeiro dia de 2005, imperioso é reconhecer que a decadência só atingiria lançamentos promovidos após o final do ano de 2009.

Afasto, conseqüentemente, a prejudicial de decadência suscitada.

Por outro lado, não há discussão acerca das datas nem dos montantes transferidos, nem muito menos das datas e montantes dos aumentos de capital. O cerne do litígio, portanto, está na interpretação da legislação que incidirá sobre tais fatos.

Em suma, cabe a este Colegiado decidir se, como alega o Fisco, as narradas entregas de recursos assumem os contornos de operações de mútuo, extintas mediante o aumento da participação na sociedade mutuária ou devolução do montante transferido, ou se, como alega o Sujeito Passivo, investimentos, sob a forma de antecipações para futuro aumento de capital.

Tal distinção é crucial em função de que, nos termos do art. 13 da Lei nº 9.779, de 1999, operações de crédito **correspondentes** a mútuo (veja-se que a lei não falou em operações de mútuo), entre pessoas jurídicas, sujeitam-se à incidência do imposto. Confira-se:

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.

Sem destoar da matriz legal, fixa o art. 2º do Decreto 4.494, de 03/12/2002 (Regulamento do IOF), expressamente citado na fundamentação do auto de infração:

Art. 2º O IOF incide sobre:

I - operações de crédito realizadas:

(...)

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

Como é possível perceber, o legislador não condicionou a incidência do imposto à formalização de um contrato de mútuo, mas exclusivamente à concretização de uma operação de crédito **correspondente** a tal figura contratual, atualmente regulada pelo art. 586 e seguintes do Código Civil aprovado pela Lei nº 10.406, de 2002⁵, que tem redação idêntica à do art. 1.256 do Código Civil de 1916.

O contrato de antecipação para futuro aumento de capital (AFAC), por sua vez, não é alvo de disciplinamento por qualquer norma de Direito Privado.

No plano das normas infralegais, no caso, a Instrução Normativa SRF nº 127, de 1988⁶, a caracterização de tal modalidade está atrelada a dois fatores: o compromisso irrevogável de que tais recursos se destinem a futuro aumento de capital e a implementação

⁵ 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.

⁶ 1. Os adiantamentos de recursos financeiros, sem remuneração ou com remuneração inferior às taxas de mercado, feitos por uma pessoa jurídica a sociedade coligada, interligada ou controlada, não configuram operação de mútuo, sujeita à observância do disposto no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, desde que:

a) entre a prestadora e a beneficiária haja comprometimento, contratual e irrevogável, de que tais recursos se destinem a futuro aumento de capital, e
b) o aumento de capital seja efetuado por ocasião da primeira Assembléia Geral Extraordinária ou alteração contratual, conforme o caso, que se realizar após o ingresso dos recursos na sociedade tomadora.”

desse aumento de capital por ocasião da primeira Assembléia Geral Extraordinária ou alteração contratual que se realizar após o ingresso dos recursos na sociedade.

Ausentes um desses eventos, determina a legislação fiscal, no caso o Parecer Normativo CST nº 17, de 1984⁷, que a incorporação seja levada a efeito em até 120 dias do encerramento do período-base em que se operou a transferência de recursos.

Ocorre que, evidentemente, a norma infralegal, por si só, não seria suficiente para a decisão do litígio, uma vez que, sabidamente, não está apta a incluir, dentre as hipóteses de incidência do IOF, operação que não se sujeitaria a tal imposto.

De outra banda, igualmente não se pode esquecer-se do que preconiza o art. 110 do CTN:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Ocorre que, compulsando os autos não se encontram elementos que demonstrem que a entrega de recursos estava atrelada a um compromisso, por parte da destinatária, de realizar um aumento de capital e, como consequência, aumentar a participação societária da recorrente. Não se pode perder de vista que não foram apresentados instrumentos contratuais que evidenciassem que esse era o efetivo objeto do negócio.

Sabe-se, com efeito, que a pessoa jurídica que entregou os recursos os contabilizou como investimento e que a escrituração regular faz prova em favor da sociedade, mas isso não implica que este julgador retire dos elementos carreados ao processo interpretação idêntica à da assumida pelo responsável pela escrituração.

Até porque, como é cediço, em última análise, um empréstimo concedido em condições favoráveis ao fornecedor dos recursos, sob a ótica do mutuante, é um investimento, mas, evidentemente, não deixa de ser uma operação de mútuo.

Assim, sem que fique demonstrado que os recursos repassados representavam realmente um pagamento antecipado para aquisição de ações ou cotas a serem criadas quando do aumento de capital, em verdade, tem-se delineada uma operação de crédito, com os contornos de um contrato de mútuo, que poderia até estar garantida por um futuro aumento de capital.

Outra dificuldade para caracterizar a operação nos moldes delineados pelo Sujeito Passivo é a natureza da movimentação relatada no relatório que instrui a exigência fiscal, onde se consigna:

*Nas contas 122.516.0082 ADIANTAMENTO P/AFAC PBPART e
122.516.0091 ADIANTAMENTO P/AFAC -I PBPART SEI,*

⁷ 7.1.1 – Não ocorrendo um daqueles eventos previsto 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.

foram registrados lançamentos em 2004, 2005 e 2006. Os saldos sofreram diversas alterações, cabendo registrar que:

- a conta 122.516.0082 PB PART registrou basicamente o fornecimento recursos pela ENERGISA SERGIPE S/A, os quais permaneceram nesta condição em 2004, 2005 e 2006, até a incorporação ao capital, no montante de R\$105.295.203,14, ocorrida em 30-11-2006, exceto por uma devolução de recursos ocorrida em 30-04-2006 no valor de R\$4.000.000,00.

- a conta 122.516.0091 PB PART SEI, por sua vez, foi intensamente movimentada tendo em vista que a liberação de recursos se deu de forma pulverizada, segundo o histórico diretamente para pagamento de obrigações da investida, tendo ocorrido incorporação ao capital em dois momentos:

- 31-03-2006, no montante de R\$133.220.038,91*
- 30-11-2006, no montante de R\$137.107.316,99*

Com efeito, analisando os lançamentos no livro “Razão” às fls. 30 a 60, verifica-se que, efetivamente, as contas que registraram as operações longe estavam de apresentarem lançamentos esparsos. Basta uma rápida verificação para constatar as constantes mutações sofridas pelos seus saldos.

Por outro lado, e a meu ver mais importante, extrai-se dos autos, ainda, que, sem qualquer justificativa, valores entregues em 2004 e 2005 só foram efetivamente capitalizados no final de 2006, o que prejudica a convicção de que o *animus* contratual, pelo menos por parte da receptora dos recursos, era aumentar a participação da Energisa em seu capital social.

Discordo, finalmente, que a caracterização do contrato de mútuo dependa da restituição integral dos recursos. É perfeitamente possível que, ao invés da restituição do montante, as partes extingam o vínculo obrigacional mediante a entrega de coisa móvel diversa da mutuada.

Nesse ponto, tomo emprestada a lição de Orlando Gomes⁸, que, com a habitual clareza, pontifica:

“O contrato de mútuo tem por objeto, comumente, dinheiro, coisa fungível por excelência. Mercadorias e títulos constituem, também, embora menos freqüentemente, objeto de mútuo. Quanto a estes, tanto faz que se leve em conta a quantia que representam ou o número de valores da mesma classe.

Pode-se entregar mercadoria em determinado valor para que o mutuário devolva dinheiro...”

Também não vislumbro, apenas para argumentar, que o negócio jurídico inicialmente entabulado seja alterado em razão de fato posterior à sua celebração.

⁸ Contratos, Rio de Janeiro. Forense. 1994, 4ª ed., atualizada por Humberto Theodoro Júnior, p. 319.

Ou seja, se, por exemplo, as partes celebraram, ainda que tacitamente, contrato de mútuo, a eventual extinção do vínculo obrigacional mediante dação em pagamento não implica transformação do contrato, nem, conseqüentemente, altera a lei que incide sobre ele.

Quanto a esse aspecto, esclarecedor é o art. 116 do CTN:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Com efeito, uma vez constituído o liame obrigacional, estando o mesmo sujeito a incidência de tributo, surge incontinenti a obrigação tributária, ainda que, posteriormente, tal vínculo contratual seja modificado, passando a englobar operação que não estaria sujeita a incidência.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 4 de maio de 2011

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro

CARF-MF Fl.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTOS -PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº 10510.003050/2009-99

Interessado:.. ENERGISA SERGIPE - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A

Juntado aos autos o Acórdão nº 3102-000.988, por meio do qual o Colegiado negou provimento ao recurso voluntário.

Encaminhe-se à unidade de origem para ciência do interessado e demais providências cabíveis.

Brasília, 8 de junho de 2011

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro
Presidente da 2ª Turma Ordinária