



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10872.720468/2016-84
RESOLUÇÃO	3201-003.772 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOÃO FORTES ENGENHARIA S A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à unidade de origem, para que a autoridade administrativa intime o Recorrente para providenciar o seguinte: (i) comprovação dos valores integralizados nas atas de assembleia apresentadas, com a sua separação e sua vinculação com os valores do período de 2012 questionados no presente processo administrativo, (ii) documentação de que não existiu nenhuma outra alteração contratual entre os valores enviados e as atas de assembleia apresentadas e (iii) comprovação contábil de que os valores integralizados nas empresas controladas foram efetivamente da conta de recebimento do Recorrente e foram zerados após a integralização do capital social.

Os resultados da diligência deverão ser registrados em relatório fiscal específico, do qual deverá ser cientificado o Recorrente, franqueando-lhe prazo para se manifestar, após o quê, os autos deverão retornar a este colegiado para prosseguimento. Vencido o conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, que considerava o processo pronto para julgamento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão preferida pela DRJ que julgou improcedente a Impugnação, mantendo 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:

O contribuinte acima identificado teve contra si lavrados o auto de infração - AI relativo ao IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS - IOF (Auto de Infração - AI às fls. 02 a 08), em decorrência de Falta de cobrança e recolhimento do IOF conforme Termo de Verificação Fiscal, ocorrido durante o ano-calendário de 2012, isso de acordo com a "Descrição dos Fatos" constante no AI. O procedimento de fiscalização está pormenorizado em Termo de Verificação Fiscal, parte integrante dos AI, às fls. 10 a 21.

Os valores do IOF devidos foram apurados conforme demonstrativos constantes dos anexos I a IV deste processo e compreendem o somatório dos débitos de IOF e adicional.

Os valores lançados no Auto de Infração, incluídos as multas e os juros moratórios incidentes até a data de encerramento da ação fiscal, referem-se a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2012 e constam do quadro a seguir.

(...)

I) DA AUTUAÇÃO Do Termo de Verificação Fiscal - TVF, às fls. 10 a 21, emitido pela autoridade lançadora, podemos extrair as seguintes informações que demonstram, em essência, as ocorrências havidas na ação fiscal, conforme trechos, a seguir, in verbis, do próprio TVF:

4. No curso da presente ação fiscal, a sociedade empresária, doravante denominada FISCALIZADA, foi regularmente notificada de todos os atos praticados pelo Auditor(es) Fiscal(is) da Receita Federal do Brasil responsáveis pelo Procedimento Fiscal, mediante ciência pessoal, recebimento via postal com Aviso de Recebimento ou ciência eletrônica por meio do seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), por meio do seus Procuradores nomeados e constituídos através de Instrumento de Procuração datada de 22 de julho de 2014 e de 08 de setembro de 2016, tudo em estrita observância aos princípios constitucionais do

devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, consagrados no art. 5º, LIV e LV, da CRFB/88. (Grifado no original)

5. A FISCALIZADA foi cientificada do início do procedimento fiscal em 24/02/2015. Na ocasião foi cientificada do acesso por parte da fiscalização à sua Escrita Contábil Digital (ECD) no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e intimado a discriminar algumas contas contábeis que compunham alguns registros declarados em sua DIPJ 2013-2012.

...

DA INCIDÊNCIA DO IOF – OPERAÇÕES DE MÚTUO

24. Segundo o art. 13 da Lei 9779/1999 de 19 de janeiro de 1999, o Imposto sobre Operações Financeiras incidirá sobre operações de crédito realizadas entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física.

...

26. A FISCALIZADA ao ser intimada a apresentar os Contratos de Mútuo celebrados com George Henrique Moreira Belhan e Paul Frederick Duval referente aos lançamentos contábeis das contas 10201070003 e 10201070004, bem como para informar se houve incidência de IOF sobre as respectivas operações, informou que aquelas pessoas físicas consistem em sócios fundadores da Shopinvest Planejamento, Marketing e Participações Ltda, com que a FISCALIZADA “firmou acordo de associação com vistas ao desenvolvimento de atividades no segmento de shopping centers”. Informou que em razão do referido acordo, ingressou na citada sociedade empresária cuja composição seria de percentuais fixos de 75% (setenta e cinco por cento) da FISCALIZADA e 25% (vinte e cinco por cento) divididos igualmente pelas referidas pessoas físicas.

27. Na mesma resposta cita que no contrato firmado em 2007 “os valores que seriam devidos pelas pessoas físicas anteriormente mencionadas seriam integralizados pela Peticionária, o que daria ensejo à assinatura de contratos de mútuo, entre a Peticionária e aquelas pessoas físicas. Inclusive, foi esta previsão que determinou o tratamento contábil adotado pela peticionária para os valores por ela integralizados na referida sociedade.” A FISCALIZADA alegou ainda que houve um “Termo Aditivo ao Acordo de Associação celebrado em 11 de dezembro de 2007”, celebrado em 25 de janeiro de 2008, no qual alterou o cenário do contrato e que deveria ter sido também alterada a forma de sua contabilização ante a previsão da cláusula segunda do referido Termo Aditivo, in verbis:

...

28. Percebe-se que apesar de a FISCALIZADA alegar que após a assinatura do Termo Aditivo “não havia mais que se falar em empréstimo ou mútuo em relação àqueles valores, mas sim em valores devidos em razão de venda com recebimento futuro” fica evidente e comprovado que a FISCALIZADA efetuou vultosos aportes financeiros na sociedade empresária Shopinvest Empreendimentos S/A(Conta

10201100031) em favor daquelas pessoas físicas, caracterizado indubitavelmente pelas contas contábeis 10201070003 George Henrique Moreira Belhan e 10201070004 Paul Frederick Duval, contas analíticas da conta sintética 1020107 Contas a Receber de Partes Relacionadas. Portanto, mesmo tendo a FISCALIZADA alegado que não há que se falar em oferecimento dos respectivos valores à tributação de IOF em face da natureza jurídica daquelas operações, fica demonstrado e comprovado pela fiscalização a realização de operações de crédito oriundas de mútuo financeiro que em determinado momento tardio tentou-se disfarçá-lo de venda com recebimento futuro.

29. A fiscalização, ao determinar a apresentação dos demais contratos de mútuo celebrados com Gelub Invest Imobiliários Ltda, Construtora Nova Dimensão Ltda, Rio Marina, Macaé Realty Empreendimentos Imobiliários Ltda referente aos lançamentos contábeis das contas 10201070008, 10201070016, 10201070011, 10201070014, 10201070010, 10201070005, 10201070017 e 10201070019 bem como para informar se houve incidência de IOF sobre as respectivas operações, teve como resposta da FISCALIZADA que, no que tange a Construtora Nova Dimensão Ltda, a conta “Partes Relacionadas” contempla dois tipos de lançamentos contábeis, uma parte de venda de participação societária e outra de mútuo financeiro. Nos demais casos, quais sejam, Gelub Invest Imobiliários Ltda, Rio Marina e Macaé Realty Empreendimentos Imobiliários Ltda, a FISCALIZADA afirma que os contratos (Acordos de Acionistas) se referem a mútuos financeiros.

30. Analisando os Acordos de Quotistas relacionados aos citados empreendimentos, verifica-se que sempre há uma cláusula denominada “FINANCIAMENTO DA SOCIEDADE” onde a FISCALIZADA efetuará 100%(cem por cento) dos aportes necessários a realização do empreendimento imobiliário, ou seja, a cota parte que caberia aos demais Quotistas, corrigindo tais valores pela variação do CDI, acrescida de 4% (quatro por cento) ao ano, a partir de cada liberação e até a devolução integral do valor.

31. Portanto, apesar de a FISCALIZADA alegar que tais operações de crédito seriam para fins habitacionais conforme descrito no art. 9º, I do Decreto-Lei no. 2.407/88, verifica-se que os aportes têm por objetivo precípuo o financiamento da participação societária de cada uma das sociedades empresárias sócias quotistas nos negócios jurídicos que terão necessariamente a finalidade de obtenção de lucro. Diferentemente dos direitos creditórios diretamente relacionados a fins habitacionais que necessariamente deveriam estar intrinsecamente relacionados com contratos de vendas de imóveis residenciais, o que não ocorreu no caso em tela. Este entendimento encontra-se também consubstanciado na Solução de Consulta no. 59 de 20 de fevereiro de 2014, conforme reprodução a seguir:

...

DA INCIDÊNCIA DO IOF – OPERAÇÕES DE AFAC (ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL)

32. No Termo de Intimação Fiscal nº . 004, parcialmente reproduzido acima, a fiscalização determinou que fossem demonstradas as capitalizações dos adiantamentos realizados a diversas Controladas/Coligadas por meio de Assembleia Geral Extraordinária (AGE) / Alterações Contratuais. Em sua resposta a FISCALIZADA apresentou diversos arquivos digitais relacionados a alterações contratuais das Controladas / Coligadas em mídia digital não regravável acompanhada do respectivo Recibo de Entrega de Arquivos Digitais gerado no Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais (SVA).

33. Conforme descrito nos itens 24 e 25 acima, o Imposto sobre Operações Financeiras incidirá sobre operações de crédito realizadas entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física e a ocorrência do fato gerador se dará quando da concessão do crédito e seu recolhimento será de responsabilidade daquele que o conceder, conforme descrito nos §§1º, 2º e 3º do mesmo art. 13 da lei 9779.

34. Os Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital, doravante denominados AFAC, são obrigações das sociedades para com terceiros enquanto não efetivado o aumento do capital e, corretamente, foi registrado pela FISCALIZADA como tal. Entretanto, este adiantamento não pode permanecer nesta condição por período indeterminado, de modo que, ocorrendo, fique descaracterizado o objetivo inicial que seria a sua futura capitalização. Tal entendimento encontrase consubstanciado no ADN – CST 09/76, no PN – CST 23/81 e no PN – CST 17/84 abaixo transcritos:

...

39. Por todo o exposto, devidamente demonstrado e comprovado por documentos hábeis e idôneos apresentados pela FISCALIZADA durante o procedimento fiscal, a fiscalização está efetuando o lançamento do presente auto de infração relativo ao Imposto sobre Operações de Crédito, Cambio e Seguros ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários – IOF através das Bases de Cálculo e Alíquotas a seguir apresentadas.

DA APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IOF

40. A base de cálculo e as alíquotas estão definidas no art. 1º e §2º da lei 8894/94. A referida lei autoriza o Poder Executivo a alterar as alíquotas deste imposto, desde que obedecidos os limites máximos estabelecidos. Diante desta autorização legislativa, o Decreto 6.306 de 14 de dezembro de 2007 assim estabeleceu em seu art. 7º:

...

41. Considerando a caracterização, e confirmação por parte da FISCALIZADA, das operações de mútuo, a fiscalização efetuou a extração dos Razões das contas contábeis abaixo listadas e reproduzidas no Anexo 1 – Contas Contábeis Analíticas dos Registros de Mútuo do presente Termo de Verificação Fiscal.

42. A fiscalização realizou a apuração nos termos do art. 7º do Decreto 6.306/2007 dos saldos devedores e os acréscimos devedores totais mensais relacionados a cada beneficiário conforme demonstrado na planilha constante do Anexo 2 – Demonstrativo Saldos Devedores Diários e de Acréscimos das Operações de Mútuo conforme cada conta contábil analítica listada acima.

43. Considerando que a FISCALIZADA não realizou, dentro do prazo máximo de tolerância será de até 120 (cento e vinte) dias contados a partir do encerramento do período-base, o aumento de capital dos recebimentos dos recursos financeiros configurados na contabilidade como Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital (AFAC), a fiscalização qualificou-os como mútuos de recursos financeiros e apurou o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários – IOF cuja motivação encontra-se detalhada no Anexo 3 - Contas Contábeis Analíticas da Conta Sintética "1020117 - Adiantamento para Aumento de Capital" – Motivações por conta contábil analítica da Conta Sintética 1020110 – Adiantamento para Aumento de Capital.

44. Vale destacar que não foram considerados como fato gerador a totalidade dos Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital (AFAC) constantes das contas contábeis relacionadas no Anexo 3 visto que partes dos aumentos foram efetivamente capitalizados dentro dos citados prazos pela FISCALIZADA.

45. Portanto, diante dos AFAC não capitalizados constantes das contas contábeis listadas, a fiscalização realizou nova apuração, nos mesmos termos do art. 7º do Decreto 6.306/2007, dos saldos devedores e os acréscimos devedores totais mensais relacionados a cada sociedade investida e demonstrado na planilha constante do Anexo 4 – Demonstrativo Saldos Devedores Diários e de Acréscimos das Operações de AFAC conforme cada conta contábil analítica listada acima. (Grifados no original)

DA CONSTITUIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DEVIDOS

46. Em virtude dos fatos acima verificados e sustentados pelos documentos hábeis aqui colacionados, todos licitamente obtidos ou produzidos no âmbito e no período de validade do TDPF em referência, em estrita obediência ao art. 5º LVI, da CRFB/88 e bem como aos preceitos contidos no Decreto 70.235/72, procedeu-se então ao lançamento de ofício dos créditos tributários devidos pelo sujeito passivo em epígrafe no Ano-Calendário 2012, mediante a lavratura do correspondente Auto de Infração de IOF, do qual é parte integrante este Termo de Verificação Fiscal, regularmente formalizados nos autos digitais do Processo Administrativo Fiscal nº. 10872.720.468/2016-84. (Grifados no original)

E, para surtir os efeitos legais, lavramos o presente Termo, assinado digitalmente pelo Auditor- Fiscal da Receita Federal do Brasil abaixo identificado, cuja ciência será realizada por meio eletrônico no Domicílio Tributário Eletrônico da /FISCALIZADA.

A ciência do contribuinte, relativamente ao auto de infração, ocorreu em 18 de novembro de 2016, essa data conforme Termo de Abertura de Documento, às fls. 361.

II) DA IMPUGNAÇÃO

O contribuinte apresentou impugnação, com documentos anexos, em 16/12/2016, data confirmada pelo "Termo de Solicitação de Juntada", às fls. 1102. As alegações desse documento, firmado por procurador devidamente autorizado, anexo às fls. 1103/1151, em síntese, podem ser retratadas pelos trechos a seguir, transcritos da referida impugnação:

...

3.2. A IMPUGNANTE é empresa que atua no ramo imobiliário, tendo como principais atividades a incorporação imobiliária, venda e administração de imóveis próprios, realização de loteamentos, administração de obras próprias e de terceiros.

3.3. No intuito de exercer seu objeto social, a IMPUGNANTE também tem como atividade a participação no capital social de outras empresas, geralmente constituídas para a execução de empreendimentos específicos, na forma de SPEs.

3.4. De fato, no mercado imobiliário, é costume a criação, pelas empresas incorporadoras, de construção e/ou engenharia, de SPEs com o objetivo de execução de um empreendimento específico por um prazo de duração limitado.

3.5. A criação das SPEs no ramo imobiliário, principalmente entre as grandes incorporadoras, se dá por uma série de fatores que facilitam a execução de diversas obras concomitantemente, sem o comprometimento do cumprimento de prazos de execução de obras por parte das empresas para com os seus clientes, uma vez que, por intermédio das SPEs, é possível obter a independência administrativa, obrigacional e fiscal de cada empreendimento, o que possibilita maior agilidade na legalização do empreendimento, na obtenção de empréstimos e na criação de parcerias na incorporação, maior transparência entre as partes envolvidas no negócio, etc. Ou seja, no mercado imobiliário as SPEs possibilitam isolar o risco financeiro envolvido em cada empreendimento específico.

3.6. A IMPUGNANTE, por sua vez, em conformidade com a prática comumente adotada no mercado, constituiu diversas SPEs para a execução dos seus empreendimentos imobiliários.

3.7. Durante a realização dos referidos empreendimentos pelas SPEs, existe uma demanda por recursos financeiros na fase de construção das unidades imobiliárias, e essa demanda, via de regra, é suprida pela IMPUGNANTE mediante a realização de aportes de capital. Todavia, por vezes, a urgência na demanda dos recursos faz com que a transferência dos recursos não possa aguardar as formalidades societárias para o registro do aumento de capital, de forma que são contabilizados como adiantamentos para futuro aumento de capital (AFACs).

3.8. Em alguns casos, a IMPUGNANTE não apenas efetua os aportes nas SPEs, como também financia os aportes que competiriam às demais pessoas jurídicas sócias das SPEs, registrando em sua contabilidade, em razão desse financiamento, a concessão de mútuos financeiros a essas pessoas jurídicas.

3.9. O AUTO exige IOF sobre tais AFACs e mútuos realizados pela IMPUGNANTE.

3.10. Contudo, como será demonstrado nas seções a seguir, o AUTO é improcedente já que: (i) os AFACs realizados por pessoas jurídicas não financeiras não estão sujeitos à incidência do IOF e (ii) os mútuos concedidos pela IMPUGNANTE, por serem destinados à realização de empreendimentos com fins habitacionais, estariam isentos do IOF, nos termos do art. 9º, I, do Decreto nº 6.306, de 14.12.2007 (Regulamento do IOF -RIOF).

4. DO FATO GERADOR DO IOF INCIDENTE SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO REALIZADAS POR PESSOAS JURÍDICAS NÃO FINANCEIRAS

...

O impugnante faz algumas digressões para definir o alcance da incidência do IOF sobre operações de crédito realizadas por pessoas jurídicas não financeiras, para tal citando a legislação de regência. Dando continuidade aos questionamentos, continuamos a transcrição de partes relevantes para descrever os motivos da impugnação:

4.10. Ou seja, apesar de a CF ter outorgado ao legislador federal competência para instituir a cobrança do IOF sobre quaisquer operações de crédito, optou-se por limitar a sua incidência às operações de "mútuo de recursos financeiros", no que se refere às operações realizadas por pessoas jurídicas não financeiras e que não tenham por objeto a atividade de factoring.

4.11. Isso significa que, qualquer outra operação realizada por pessoa jurídica não financeira, ainda que se qualifique como de crédito, não estará sujeita à incidência do IOF, circunscrevendo-se esta a mútuo de recursos financeiros.

4.12. Nesse sentido estabelece o caput do art. 7º da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (IN RFB) nº 907, de 09.01.2009:

4.13. O reconhecimento de que o mútuo de recursos financeiros é um gênero específico de operação de crédito é também feito no § 3º do art. 3º do Decreto nº 6.306/07, na medida em que distingue, em seus incisos I, II e III, cada uma das operações de crédito que configuram fato gerador do IOF devido pelas instituições financeiras, empresas de factoring e pessoas jurídicas não financeiras:

..

4.14. O mútuo é definido pelo art. 586 do CC/02 como o empréstimo de coisas fungíveis, em que o mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade:

"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." 4.15. Assim, nos termos do referido art. 586 do CC/02, um dos elementos essenciais do mútuo é a obrigação do mutuário de restituir ao mutuante coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade; não existindo tal obrigação ou estando ela condicionada a fato futuro e incerto, não estará caracterizado o mútuo.

...

Neste ponto, o impugnante traz citações da doutrina e da jurisprudência judicial, com objetivo de defender suas conclusões a respeito de "mútuo", retratadas nas seguintes conclusões:

4.19. Em suma, o mútuo se caracteriza pela existência, no momento da entrega dos recursos, da previsão da respectiva restituição da coisa mutuada.

4.20. Esse conceito de mútuo do Direito Civil, pelas características acima, quais sejam (i) ser um contrato real -por só se aperfeiçoar ou se consumir com a entrega da coisa -e, também, (ii) importar numa obrigatoriedade de devolução da quantia então mutuada, foi incorporado para fins fiscais, uma vez que não há, na legislação tributária, nenhuma conceituação própria de mútuo.

4.21. Assim, se, no momento da entrega dos recursos ao beneficiário, houver disposição contratual estabelecendo obrigação de restituição, restará caracterizado o mútuo; caso contrário, não.

...

Na sequência, o impugnante traz a legislação acerca da base de cálculo e das alíquotas do IOF sobre operações de crédito em geral, para argumentar como nos excertos a seguir:

4.26. Ou seja, nos casos em que o valor do principal é definido, mas o prazo é indeterminado, a legislação apenas determina que a operação seja tributada pela alíquota máxima prevista no § 1º do RIOF, que é a alíquota diária multiplicada por trezentos e sessenta e cinco, ainda que o crédito venha a ser efetivamente liquidado em menor prazo.

4.27. Tendo em vista que o mútuo é um contrato real, que só se aperfeiçoa com a entrega do seu objeto, o valor do principal mutuado será sempre definido, daí que o IOF sobre ele incidente deverá, necessariamente, corresponder ao resultado da aplicação da alíquota diária sobre o valor do principal, multiplicado pelos dias previstos para a restituição da coisa, se o prazo for definido e inferior a trezentos e sessenta e cinco dias, ou por trezentos e sessenta e cinco dias, se o prazo for indefinido ou superior a um ano.

4.28. O cálculo do IOF a partir do somatório dos saldos diários apurados no último dia do mês somente tem aplicação nos casos em que o valor do principal é indefinido, como ocorre nos contratos de abertura de crédito rotativo, em que um

dos contratantes coloca à disposição do outro fundos até determinado limite, os quais podem ser utilizados total ou parcialmente de forma renovada no prazo de vigência do contrato.

...

4.31. Tendo em vista as considerações conclusivas acima, a IMPUGNANTE passa a demonstrar a improcedência do IOF exigido pelo AUTO.

...

5. DA IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA DO IOF SOBRE OS VALORES CONTABILIZADOS COMO MÚTUOS CONCEDIDOS AOS SENHORES GEORGE HENRIQUE MOREIRA BELHAN E PAUL FREDERICK DUVAL

5.1. O AUTO exige IOF sobre os lançamentos contábeis das contas n.ºs 10201070003 e 10201070004, registrados pela IMPUGNANTE como mútuos concedidos aos Senhores George Henrique Moreira Belhan e Paul Frederick Duval.

5.2. Em 11.12.2007, a IMPUGNANTE e a Shopinvest Planejamento, Marketing e Participações Ltda. ("SPMP"), representada pelos seus sócios fundadores, os Senhores George Henrique Moreira Belhan e Paul Frederick Duval, celebraram um acordo de associação com o objetivo de desenvolver suas atividades no segmento de shopping centers ("ACORDO DE ASSOCIAÇÃO" -DOC. 02).

5.3. Por meio do referido ACORDO DE ASSOCIAÇÃO (cláusula segunda), a IMPUGNANTE e a SPMP (e seus respectivos sócios fundadores) formalizaram a intenção de criação de duas novas empresas, quais sejam:

a) a Shopinvest Planejamento e Comercialização S.A. ("SHOPINVEST PLANEJAMENTO"), destinada à prestação de serviços nos segmentos de planejamento, comercialização e administração de shopping centers, com a seguinte composição acionária: 51% pertencente aos sócios fundadores da SPMP (George Henrique Moreira Belham e Paul Frederick Duval) e 49% pertencente à IMPUGNANTE; e b) a SHOPINVEST EMPREENDIMENTOS, destinada a investir em empreendimentos novos no setor de shopping centers, com a seguinte composição acionária: 75% pertencente à IMPUGNANTE e 25% aos sócios fundadores da SPMP (George Henrique Moreira Belham e Paul Frederick Duval)."

5.4. Ainda de acordo com as cláusulas quinta e sexta do referido ACORDO DE ASSOCIAÇÃO, os aportes de capital necessários à SHOPINVEST EMPREENDIMENTOS seriam integralmente realizados pela IMPUGNANTE, inclusive, em relação à parcela que competiria aos sócios fundadores da SPMP(George Henrique Moreira Belham e Paul Frederick Duval), como segue:

...

5.5. Como se verifica pelas cláusulas acima transcritas, os aportes de capital na SHOPINVEST EMPREENDIMENTOS que competissem aos sócios George Henrique Moreira Belham e Paul Frederick Duval, seriam, inicialmente, de fato, financiados

pela IMPUGNANTE, mediante a celebração de contratos de empréstimos por ela concedidos aos sócios fundadores da SPMP.

5.6. Contudo, logo após a celebração do referido ACORDO DE ASSOCIAÇÃO, em 25.01.2008 (ou seja, apenas 1 mês depois), as partes (a IMPUGNANTE, a SPMP, e os sócios George Henrique Moreira Belham e Paul Frederick Duval) firmaram um Termo Aditivo ao referido ACORDO DE ASSOCIAÇÃO ("TERMO ADITIVO" -DOC. 03), por meio do qual se estabeleceu que os aportes de capital que competiriam aos sócios George Henrique Moreira Belham e Paul Frederick Duval não mais se dariam via financiamento(empréstimos) concedidos pela IMPUGNANTE.

5.7. De acordo com a cláusula segunda do TERMO ADITIVO, os aportes de capital seriam realizados tão-somente pela IMPUGNANTE, com a subscrição por ela da integralidade das ações representativas do aumento de capital na SHOPINVEST EMPREENDIMENTOS. Em seguida, seria celebrado contrato de compra e venda de ações, por meio do qual a IMPUGNANTE alienaria aos sócios George Henrique Moreira Belham e Paul Frederick Duval o correspondente a 25% das ações representativas daquele aumento de capital. Eis o que determina a referida cláusula segunda:

"CLÁUSULA SEGUNDA - Forma de financiamento aos Fundadores Fica estipulado que o financiamento a que se obrigou a JFE, nos termos da Cláusula Sexta do Acordo de Associação, será feito através da subscrição, unicamente pela JFE, de todas as ações representativas de aumentos de capital na Shopinvest Empreendimentos, seguida da imediata venda de 25% (vinte e cinco por cento) de tais ações aos Fundadores, nos termos da minuta de contrato de compra e venda de ações sob condição resolutiva em anexo (Anexo I)." 5.8. Ou seja, o TERMO ADITIVO, que visou alterar o negócio jurídico a ser celebrado com os fundadores da SPMP de modo a permitir a instituição de uma garantia na hipótese de eventual inadimplência, acabou por completo com a necessidade da celebração de empréstimos entre a IMPUGNANTE e os sócios George Henrique Moreira Belham e Paul Frederick Duval para fins de capitalização da SHOPINVEST EMPREENDIMENTOS, já que os aportes de capital seriam realizados integralmente pela IMPUGNANTE, que, em seguida, alienaria 25% das ações àqueles sócios, mediante a celebração de um contrato de compra e venda com pagamento a prazo, que em nada se confunde com um empréstimo. E assim o fez por entender que a compra e venda a prazo, com condição resolutiva (pois se George Henrique Moreira Belham e Paul Frederick Duval não pagassem o preço das ações, essas retornariam para a titularidade da IMPUGNANTE), tornaria a operação muito mais segura para a IMPUGNANTE.

5.9. Assim, ainda que a operação de compra e venda a prazo realizada entre a IMPUGNANTE e os sócios George Henrique Moreira Belham e Paul Frederick Duval seja uma operação de crédito, ela não está sujeita a incidência do IOF, já que, como visto na seção 4., acima, embora o referido imposto incida sobre qualquer operação de crédito realizada por instituições financeiras, nº caso das

pessoas jurídicas não financeiras, o fato gerador do imposto será única e exclusivamente a entrega dos recursos mutuados (celebração de mútuos financeiros), o que não ocorre nos contratos de compra e venda a prazo, até porque, nesse caso, o pressuposto legal que caracteriza o mútuo não existiria, qual seja, a obrigação do mutuário de restituir ao mutuante coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

5.10. No caso, contudo, a operação de compra e venda de ações da SHOPINVEST EMPREENDIMENTOS apenas foi realizada entre a IMPUGNANTE e os sócios George Henrique Moreira Belham e Paul Frederick Duval em 30.09.2013, já que somente nesta data os AFACs efetuados pela IMPUGNANTE à SHOPINVEST EMPREENDIMENTOS em 2011, 2012 e 2013 foram capitalizados.

5.11. Não obstante, ao realizar AFACs na SHOPINVEST EMPREENDIMENTOS nos anos de 2011, 2012 e 2013, a IMPUGNANTE, por equívoco, registrou tais AFACs da seguinte forma:

(i) 75% foram registrados na conta contábil 10201100031("Shopinvest Empreendimentos"), como verdadeiros AFACs; e

(ii) 25% foram registrados nas contas 10201070003 e 10201070004, como créditos (mútuos) concedidos aos sócios George Henrique Moreira Belham e Paul Frederick Duval, como se, na prática, a IMPUGNANTE tivesse realizado 25% dos AFACs por conta e ordem daqueles sócios.

5.12. Ao assim proceder, a IMPUGNANTE claramente incorreu em erro na contabilização dos AFACs, na medida em que, quando da disponibilização dos mesmos à SHOPINVEST EMPREENDIMENTOS, nenhuma obrigação existia entre a IMPUGNANTE e os sócios George Henrique Moreira Belham e Paul Frederick Duval a justificar os lançamentos efetuados nas contas 10201070003 e 10201070004.

5.13. Tanto é assim que os AFACs foram registrados na SHOPINVEST EMPREENDIMENTOS como pertencentes à IMPUGNANTE, tendo a sua capitalização, no valor de R\$ 212.130.571,00, sido subscrita tão-somente pela IMPUGNANTE, com a emissão de 212.130.571 novas ações, nos termos da Ata de Assembléia de 30.09.2013 (DOC. 04).

5.14. Tal procedimento também pode ser constatado do próprio livro de ações da SHOPINVEST EMPREENDIMENTOS (DOC. 05), em que consta a subscrição, em 30.09.2013, pela IMPUGNANTE de 212.130.571 ações, e, em seguida, a transferência de 57.203.602 ações da IMPUGNANTE para os sócios George Henrique Moreira Belham e Paul Frederick Duval, em decorrência do contrato de compra e venda entre eles celebrados (DOC. 06).

5.15. Portanto, é inconteste que, antes de 30.09.2013, os créditos registrados pela IMPUGNANTE contra os sócios George Henrique Moreira Belham e Paul Frederick Duval, na verdade, correspondiam a créditos contra a própria SHOPINVEST EMPREENDIMENTOS, decorrentes dos AFACs a ela realizados

5.16. De fato, os sócios George Henrique Moreira Belham e Paul Frederick Duval não receberam qualquer recurso ou direito, antes de 30.09.2013, que pudesse representar uma contrapartida dos créditos registrados contra eles pela IMPUGNANTE, já que apenas ela (IMPUGNANTE) subscreveu o aumento de capital integralizado com a capitalização dos AFACs.

5.17. Em outras palavras, a IMPUGNANTE deveria ter registrado 100% dos AFACs na conta contábil 10201100031 e somente, em 30.09.2013, quando da celebração do contrato de compra e venda registrado uma obrigação a receber dos sócios George Henrique Moreira Belham e Paul Frederick Duval, correspondente à venda a prazo das ações.

5.18. Apesar de a IMPUGNANTE ter esclarecido tais fatos no decorrer da fiscalização, ainda assim a autoridade optou por lavrar o AUTO para exigir IOF sobre os lançamentos contábeis registrados pela IMPUGNANTE equivocadamente como mútuos nas contas 10201070003 e 10201070004. Para justificar a autuação, o TERMO anexo ao AUTO afirma:

"28. Percebe-se que apesar de a FISCALIZADA alegar que após a assinatura do Termo Aditivo "não havia mais que se falar em empréstimo ou mútuo em relação àqueles valores, mas sim em valores devidos em razão de venda com recebimento futuro" fica evidente e comprovado que a FISCALIZADA efetuou vultosos aportes financeiros na sociedade empresária Shopinvest Empreendimentos S/A (Conta 10201100031) em favor daquelas pessoas físicas, caracterizado indubitavelmente pelas contas contábeis 10201070003 George Henrique Moreira Belham e 10201070004 Paul Frederick Duval, contas analíticas da conta sintética 1020107 Contas a Receber de Partes Relacionadas. Portanto, mesmo tendo a FISCALIZADA alegado que não há que se falar em oferecimentos dos respectivos valores à tributação de IOF em face da natureza jurídica daquelas operações, fica demonstrado e comprovado pela fiscalização a realização de operações de crédito oriundas de mútuo financeiro que em determinado momento tardio tentou-se disfarçá-lo de venda com recebimento futuro." (Grifos da IMPUGNANTE.)

5.19. Ora, antes de mais nada, cumpre ressaltar que não se está diante de um "momento tardio", em que se pretendeu disfarçar a operação de mútuo como venda com recebimento a prazo, como sustenta a fiscalização. O TERMO ADITIVO, repise-se, foi firmado apenas 1 mês após a celebração do ACORDO DE ASSOCIAÇÃO, tendo ele cuidado, de fato, de alterar, antes da sua realização, a forma do negócio jurídico a ser celebrado entre a IMPUGNANTE e os sócios George Henrique Moreira Belham e Paul Frederick Duval. Com o referido TERMO ADITIVO, deixou de ser necessária a celebração de mútuos entre as partes, já que a responsabilidade pela subscrição dos aumentos de capital na SHOPINVEST EMPREENDIMENTOS passou a ser exclusiva da IMPUGNANTE, cabendo a ela, em seguida, a alienação de 25% das ações representativas do respectivo aumento aos sócios George Henrique Moreira Belham e Paul Frederick Duval, fatos que são

comprovados pelas atas da SHOPINVEST EMPREENDIMENTOS e também pelo seu Livro de Registro de Ações.

5.20. Nem se queira afirmar que o mero registro contábil efetuado pela IMPUGNANTE nas contas 10201070003 e 10201070004, teria o condão de tornar aqueles lançamentos verdadeiros mútuos, uma vez que, como visto, antes de 30.09.2013, nenhum recurso teria sido concedido aos sócios George Henrique Moreira Belham e Paul Frederick Duval que pudesse representar uma contrapartida dos créditos registrados contra eles pela IMPUGNANTE, e, além disso, fato é que o erro cometido pela IMPUGNANTE na forma como contabilizou os AFACs realizados na SHOPINVEST EMPREENDIMENTOS não poderia se sobrepor à real natureza jurídica dos fatos, transformando em mútuo o que não é.

5.21. De fato, um dos princípios básicos e norteadores da contabilidade internacional é o da prevalência da essência sobre a forma. E, também no Brasil, as normas contábeis atualmente em vigor, resultantes do processo de harmonização com as IFRS, iniciado pela Lei nº 11.638, de 28.12.2007, são orientadas pela prevalência da substância das operações sobre sua forma.

5.22. Assim, a exigência de quaisquer tributos deve ser sempre baseada em negócios jurídicos que lhes dê substância, independentemente da forma de sua contabilização, uma vez que a contabilidade apenas retrata a realidade, sem criar realidades jurídicas novas. Em outras palavras, um contrato de compra e venda a prazo não se torna um mútuo de recursos financeiros pelo simples fato de ter sido, equivocadamente, registrado como tal.

5.23. Neste particular, a IMPUGNANTE destaca que o princípio da primazia da essência sobre a forma já vem há muito sendo aplicado pelas autoridades julgadoras administrativas. Transcreva-se, a título exemplificativo, a ementa e trecho do seguinte Acórdão do CARF:

...

Traz ementa e trechos do Acórdão nº 3202-000983, de 26.11.2013, da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, para continuar a impugnação nos seguintes termos:

...

5.24. Logo, com base no princípio de primazia da essência sobre a forma que orienta as normas contábeis brasileiras e levando em consideração a realidade dos fatos exposta, tem-se que é indevido o IOF exigido pelo AUTO sobre os lançamentos contábeis efetuados equivocadamente pela IMPUGNANTE nas contas 10201070003 e 10201070004 como mútuos.

5.25. Quando muito, a fiscalização poderia ter exigido o IOF sobre os valores lançados nas contas 10201070003 e 10201070004, não sob a justificativa de que seriam mútuos celebrados entre a IMPUGNANTE e os sócios George Henrique Moreira Belham e Paul Frederick Duval, mas sim sob o fundamento de tais valores

corresponderiam a AFACs efetuados à SHOPINVEST EMPREENDIMENTOS que não teriam sido capitalizados no prazo de 120 dias contados do encerramento do período-base em que concedidos, como, de fato, o fez em relação aos 75% dos AFACs registrados corretamente na conta contábil 10201100031 ("Shopinvest Empreendimentos").

5.26. Mas, ainda assim não seria devido o IOF incidente sobre a integralidade dos referidos AFACs, conforme será demonstrado pela IMPUGNANTE na seção 7, adiante, pois os AFACs não se qualificam como mútuos, já que não existe nas operações de AFAC a obrigação de o beneficiário dos recursos restituir o valor recebido, principalmente quando efetivamente capitalizado (como é o caso dos AFACs efetuados pela IMPUGNANTE à SHOPINVEST EMPREENDIMENTOS, que foram capitalizados em 30.09.2013).

5.26. Mas, ainda assim não seria devido o IOF incidente sobre a integralidade dos referidos AFACs, conforme será demonstrado pela IMPUGNANTE na seção 7, adiante, pois os AFACs não se qualificam como mútuos, já que não existe nas operações de AFAC a obrigação de o beneficiário dos recursos restituir o valor recebido, principalmente quando efetivamente capitalizado (como é o caso dos AFACs efetuados pela IMPUGNANTE à SHOPINVEST EMPREENDIMENTOS, que foram capitalizados em 30.09.2013).

6. DA IMPROCEDÊNCIA DO IOF INCIDENTE SOBRE OS MÚTUOS CONCEDIDOS PELA IMPUGNANTE POR APLICAÇÃO DA ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 9º , I, DO DECRETO Nº 6.306/2007

6.1. O AUTO também exige IOF sobre mútuos concedidos a algumas SPEs e a determinadas pessoas jurídicas, sócias da IMPUGNANTE em diversas outras SPEs, conforme listado a seguir:

Mútuos concedidos diretamente a SPEs:

Mútuos concedidos a pessoas jurídicas, sócias da IMPUGNANTE em diversas SPEs:

6.2. Ocorre que, no decorrer da fiscalização, a IMPUGNANTE esclareceu que os mútuos em causa seriam destinados à realização de empreendimentos imobiliários com fins habitacionais e, portanto, não estariam sujeitos a incidência do IOF por conta da isenção prevista no art. 9º , I, do Decreto nº 6.306/2007.

6.3. Dispõe o art. 9º , I, do Decreto nº 6.306/2007, cujo fundamento legal é o art. 1º , do Decreto-lei nº 2.407, de 05.01.1988:

...

6.4. Assim, tendo em vista que os mútuos em causa foram celebrados para que as SPEs pudessem investir em empreendimentos imobiliários destinados a fins habitacionais, sobre eles não incidiria o IOF.

6.5. Até mesmo os mútuos concedidos às sócias da IMPUGNANTE nas SPEs (no caso, a GELUB INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. e a CONSTRUTORA NOVA DIMENSÃO LTDA.), foram celebrados para que as referidas sócias pudessem

realizar aportes de capitais nas SPEs na proporção de suas respectivas participações societárias, para que, em seguida, com tais aportes, as SPEs pudessem investir em seus empreendimentos imobiliários (também destinados a fins habitacionais).

6.6. Ou seja, considerando, de um lado, que mesmo os mútuos concedidos às sócias da IMPUGNANTE foram celebrados para que elas (sócias) pudessem aportar recursos nas SPEs na proporção de suas respectivas participações societárias e, de outro, que os recursos recebidos pelas SPEs (seja via aporte de capital social pelas sócias, seja mediante mútuos diretamente concedidos pela IMPUGNANTE) foram por elas (SPEs) utilizados na realização de unidades imobiliárias destinadas a fins residenciais, é de se reconhecer que tais mútuos estão abrangidos pela isenção de que trata o art. 9º, I, do Decreto nº 6.306/2007.

6.7. A fiscalização, contudo, apesar de não ter questionado a destinação habitacional dos empreendimentos realizados pelas SPEs, entendeu que a isenção prevista no art. 9º, I, do Decreto nº 6.306/2007 não seria aplicável aos mútuos em causa, por uma suposta falta de vinculação entre os aportes de capital então efetuados nas SPEs (financiados por aqueles mútuos) com eventuais contratos de compra e venda de imóveis residenciais. Eis o que afirma o TERMO:

"Portanto, apesar de a FISCALIZADA alegar que tais operações de crédito seriam para fins habitacionais conforme descrito no art. 9º, I, do Decreto nº 6.306/2007 (sic), verifica-se que os aportes têm por objetivo precípuo o financiamento da participação societária de cada uma das sociedades empresárias sócias quotistas nos negócios jurídicos que terão necessariamente a finalidade de obtenção de lucro.

Diferentemente dos direitos creditórios diretamente relacionados a fins habitacionais que necessariamente deveriam estar intrinsecamente relacionados com contratos de vendas de imóveis residenciais, o que não ocorreu no caso em tela. Este entendimento encontra-se também consubstanciado na Solução de Consulta nº 59, de 20 de fevereiro de 2014, conforme reprodução a seguir:

...

6.8. Como se verifica, a fiscalização restringiu a aplicação da isenção de que trata o art. 9º I, do Decreto nº 6.306/2007, como se ela somente fosse aplicável a operações de créditos em que se verifique uma direta e intrínseca relação com contratos de compra e venda de imóveis residenciais. Ou seja, de acordo com o TERMO, a isenção apenas compreenderia os mútuos celebrados com o intuito de financiar a compra e venda de imóveis residenciais.

6.9. Nada mais equivocado.

6.10. O art. 1º do Decreto-lei nº 2.407/1988 (base legal do art. 9º I, do Decreto nº 6.306/2007), ao conceder a isenção em causa, não exigiu a verificação dessa relação direta e intrínseca com contratos de compra e venda de imóveis residenciais. A lei apenas determinou que as operações de crédito realizadas para

fins habitacionais seriam isentas do imposto, sem restringir o seu alcance àquelas operações envolvendo o financiamento de compra e venda de imóveis residenciais.

6.11. De fato, a Exposição de Motivos do Decreto-lei nº 2.407/1988 (base legal da isenção) apenas informa que a referida isenção tem por objetivo estimular a retomada de investimentos no setor habitacional, com a revitalização do Sistema Financeiro de Habitação, como segue:

...

6.12. Não há no dispositivo legal e nem na Exposição de Motivos que lhe deu causa qualquer restrição quanto às operações de crédito abrangidas pela isenção. Basta que esteja presente a finalidade de financiar empreendimentos habitacionais para que se imponha a sua aplicação. E assim é porque a isenção tem por objetivo desonerar os custos com a captação de recursos no mercado para financiamento de empreendimentos habitacionais.

6.13. Portanto, o financiamento das SPEs para a construção das unidades imobiliárias residenciais está sim abarcado pela isenção.

6.14. Ora, se a lei não restringiu a isenção para as situações de financiamento direto de contratos de compra e venda de imóveis residenciais, não pode o aplicador/intérprete da lei (no caso, o fiscal) restringi-la.

6.15. Conforme, inclusive, reconheceu a Solução de Consulta COSIT nº 59/2014, citada pela autoridade fiscal, as normas que concedem isenção devem ser interpretadas literalmente, por imposição do art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional ("CTN"), o que significa não ampliar e nem restringir o texto legal.

6.16. A Interpretação literal simplesmente significa aplicar o que a lei diz, sem extrair dela, por inferência para mais ou para menos, algo que ela não diz (BALEIRO, Direito Tributário Brasileiro, cit., p. 396); isto é, interpretar literalmente determinado dispositivo significa não ampliar e nem restringir o seu alcance.

Neste ponto, o impugnante traz citações das jurisprudências administrativa e judicial, com objetivo de defender suas conclusões a respeito da Interpretação literal, e dá continuidade à sua impugnação nos seguintes termos, in verbis:

6.19. Cumpre ainda ressaltar que o caso analisado pela Solução de Consulta nº 59/2014, citada pelo TERMO, refere-se a uma operação de crédito efetuada entre uma instituição financeira (mutuante) e uma pessoa jurídica do ramo de construção civil de imóveis residenciais (mutuária). Na referida operação, a instituição financeira antecipa à construtora os valores necessários à execução das unidades imobiliárias e, em troca, a construtora cede à instituição financeira o seu direito de crédito contra o comprador das unidades residenciais por ela alienadas.

6.20. Ou seja, trata-se de uma espécie de securitização de recebíveis, por meio da qual a construtora poderá financiar a conclusão dos imóveis, tendo a Receita Federal do Brasil (RFB) entendido como plenamente aplicável a isenção do IOF.

6.21. Qual seria a diferença entre a operação de crédito analisada por aquela Solução de Consulta e os mútuos concedidos pela IMPUGNANTE? Seria o fato de o financiamento das SPEs ter se dado pelos seus próprios sócios e não por uma instituição financeira e de já existirem unidades imobiliárias alienadas previamente?

6.22. Ora, é inconteste que os mútuos concedidos pela IMPUGNANTE foram utilizados pelas SPEs para a realização de unidades imobiliárias destinadas a fins residenciais, tal qual aquele mútuo concedido pela instituição financeira à construtora no caso analisado pela Solução de Consulta.

6.23. O fato de as unidades imobiliárias já terem, ou não, sido alienadas, não altera o contexto em que concedido os mútuos. Até porque, as unidades imobiliárias podem ser vendidas ainda no período de construção do empreendimento, como também após a sua conclusão. O importante é a destinação dos recursos mutuados (isto é, se utilizados, ou não, para financiar empreendimentos habitacionais).

6.24. Ademais, repise-se que o objetivo da isenção de IOF prevista no art. 1º do Decreto-lei nº 2.407/1988 é o de desonerar os custos com a captação de recursos no mercado. Assim, não deve haver diferença de tratamento entre o financiamento para a construção das unidades imobiliárias obtido com instituições financeiras e aquele efetuado diretamente pelos sócios da empresa.

Caso contrário, uma empresa se veria obrigada a ter de recorrer a instituições financeiras para a obtenção de financiamento, mesmo quando esse financiamento pudesse ser efetuado diretamente por seus sócios, via capitalização ou até mesmo celebração de empréstimos em condições mais vantajosas.

...

6.27. Neste particular, cumpre ainda ressaltar que as instituições financeiras, ao concederem empréstimos à IMPUGNANTE, quando destinados a empreendimentos imobiliários com fins habitacionais, vêm deixando de recolher o IOF sobre tais empréstimos, como se verifica do Extrato anexo (DOC. 07), por conta da isenção prevista no art. 9º, I, do Decreto nº 6.306/2007.

6.28. Percebe-se, portanto, a incoerência do TERMO, ao, de um lado, citar a Solução de Consulta nº 59/2014 e, de outro, entender que os mútuos concedidos pela IMPUGNANTE não estariam abrangidos pela isenção.

6.29. Assim, considerando que os mútuos concedidos pela IMPUGNANTE foram destinados à realização de empreendimentos com fins habitacionais, é de se

reconhecer que sobre eles não seria devido o IOF, por aplicação da isenção prevista no art. 9º , I, do Decreto nº 6.306/2007.

7. DA NÃO INCIDÊNCIA DE IOF SOBRE AFAC 7.1. A fiscalização assim justificou a exigência do IOF sobre valores objeto dos AFAC:

"34. Os Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital, doravante denominados AFAC, são obrigações das sociedades para com terceiros enquanto não efetivado o aumento de capital e, corretamente, foi registrado pela FISCALIZADA como tal. Entretanto, este adiantamento não pode permanecer nesta condição por período indeterminado, de modo que, ocorrendo, fique descaracterizado o objetivo inicial que seria a sua futura capitalização. Tal entendimento encontra-se consubstanciado no ADN - CST 09/76, no PN - CST 23/81 e no PN -CST 17/84 abaixo transcritos:

(...)

7.2. Como se verifica, para a fiscalização, os AFACs efetuados pela IMPUGNANTE teriam natureza de mútuo, já que, para que assim não fosse, em observância a determinação contida no Parecer Normativo (PN) da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) nº 17, de 20.08.1984, eles deveriam ter sido capitalizados em até, no máximo, 120 dias contados do encerramento do período-base das respectivas beneficiárias dos AFACs.

7.3. Ou seja, de acordo com a fiscalização, a ausência de capitalização dos AFACs dentro daquele prazo imposto pelo PN CST nº 17/1984, por si só, já importaria na sua equiparação a mútuos, sujeitos, portanto, a incidência do IOF.

7.4. Dispõe a Constituição Federal (CF) de 1988:

...

7.5. Por sua vez, o CTN dispõe:

...

7.6. Ou seja, sem maior esforço argumentativo, está claro que a CF/88 e o CTN (por ela recepcionado) determinam que apenas a lei (em sentido estrito)pode respaldar a exigência de qualquer tributo.

7.7. No caso, a IMPUGNANTE exaustivamente demonstrou ao longo da seção 3 (anterior) desta impugnação que o art. 13 da Lei nº 9.779/1999, ao estender a incidência do IOF às pessoas jurídicas não financeiras, fê-lo apenas em relação a operações de crédito correspondentes a mútuo.

7.8. Com efeito, não há na expressão constante do referido dispositivo -qual seja, "operações de crédito correspondentes a mútuo" - qualquer possibilidade de ele ser interpretado como se estivesse compreendendo outras operações que não exclusivamente de mútuo. Prova disso é que a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 1.788, de 29.12.1998, que se convolou na Lei nº 9.779/1999,

expressamente dispõe que o alcance do dispositivo cinge-se a mútuo, como segue:

...

7.9. E, nesse passo, tem-se que os AFACs não estariam alcançados pelo referido art. 13 da Lei nº 9.779/1999, porquanto não se confundiriam com mútuos de recursos financeiros, já que, como também densamente demonstrado na seção 4 desta impugnação, o mútuo implica na obrigatoriedade de o mutuário restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade, o que não se verifica no AFAC, em que o quotista ou o acionista da empresa remete os valores para futuro aumento de capital, recebendo, em contrapartida, ações e quotas correspondentes ao referido aumento de capital.

7.10. É certo que a lei - e apenas ela - pode atribuir a casos específicos efeitos tributários comuns ao que já esteja definido pelo direito privado (art. 109 do CTN), como, por exemplo, ocorreu com o comodato (quando confrontado com a locação), já que - apesar de o comodato ser, por força do art. 579 do CC/02, um empréstimo gratuito de bens infungíveis, o legislador criou para o comodante uma ficção de renda (tributável pelo Imposto sobre a Renda) correspondente ao valor locativo do imóvel cedido gratuitamente a terceiros, desde que estes não fossem parentes em primeiro grau ou cônjuge daquele (comodante), conforme art. 6º, inciso III, da Lei nº 7.773/1988 e Regulamento do Imposto de Renda -RIR, Decreto nº 3.000/1999, art. 39, IX.

7.11. No caso do IOF, nenhuma lei atribui a AFACs capitalizados após 120 dias tratamento idêntico àquele relativo a mútuos de recursos financeiros, até porque, como também demonstrado na seção 3 desta impugnação e nesta, o legislador não definiu mútuo de forma diversa daquela prevista no CC/02 a pretexto de alargar esse conceito próprio de direito privado para nele compreender AFACs capitalizados após 120 dias.

7.12. Nessa conformidade, o único fundamento do AUTO - no caso, o PN CST nº 17/84 - infringe, indubitavelmente, sob qualquer ótica que analisado, o princípio da legalidade (aqui traduzido como lei em sentido formal ou estrito), daí não se prestar para respaldar a exigência do IOF sobre os AFACs.

7.13. Neste particular, é oportuno mencionar Acórdão da 3ª Câmara do antigo Ilo Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 103-23.651, de 04.02.2009), o qual, ao analisar processo administrativo decorrente de auto de infração de IRPJ lavrado com base no critério temporal definido pelo PN CST nº 17/84, decidiu que tal PN não poderia criar critério não previsto em lei para determinar nova hipótese de incidência tributária. Eis a ementa e trecho do voto do relator ANTONIO BEZERRA relativo ao Acórdão nº 103-23.651, de 04.02.2009:

...

7.14. Especificamente em relação ao IOF, há também Acórdãos do CARF no sentido de que, por falta de previsão legal, não poderia haver incidência do

referido imposto sobre AFACs, mesmo que realizados sem a observância de condições muito similares às do PN CST n° 17/84, então previstas no parecer normativo que precedeu a este, qual seja, o PN CST n° 23/81, como segue:

...

7.15. Não bastasse o fato - exauriente, por sinal - de que, ante o principio da legalidade, o PN CST n° 17/84 não se prestaria como "fundamento" do AUTO, tem-se, de um lado, que ele apenas foi expedido para fins de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), e, de outro lado, que ele foi superado pela IN SRF n° 127/1988 (que se limitou a exigir que a capitalização se desse na primeira AGE ou alteração contratual, independentemente do referido prazo máximo de 120 dias contado do encerramento do período-base da pessoa jurídica recebedora dos AFACs) , a qual, por sua vez, veio a ser expressamente revogada pela IN n° 79/2000.

7.16. Ante também este histórico de superação e revogação, como sustentar que o PN CST n° 17/1984 poderia "respaldar" a exigência de IOF imposta à IMPUGNANTE, por ter esta apenas capitalizado os AFACs após o prazo de 120 dias por aquele (PN CST n° 17/84) fixado?

7.17. Ainda neste particular, é oportuno lembrar que, mesmo para fins exclusivamente de IRPJ, o PN CST n° 17/1984 já estaria ultrapassado, independentemente da sua superação e posterior revogação pelas INs n°s 127/1988 e 79/2000, respectivamente; é que com o Decreto n° 332, de 04.11.1991, que "regulamentou" a Lei n° 8.200, de 28.06.1990, os AFACs e os mútuos passaram a ser contas autônomas para fins da há muito extinta correção monetária do balanço (CMB), o que permitiu encerrar a discussão de que também os AFACs capitalizados após 120 dias - e não apenas os mútuos estariam sujeitos à anterior e ficta correção monetária credora tributável criada pelo Decreto-lei (DL) n° 2.065, de 26.10.1983, como forma de neutralizar a correção monetária devedora dedutível do patrimônio líquido (PL) da mutuante, não afetado pelo montante mutuado a empresas a ela ligadas.

7.18. Também por esta breve digressão histórica se demonstra que a atribuição de efeitos tributários comuns a AFACs e mútuos (sujeição à então CMB) se fez expressamente e por delegação de lei para o Executivo criar novas contas sujeitas à referida CMB (no caso, a Lei n° 7.779/1979), o que não ocorreu com o IOF, pois, como demonstrado ao longo desta seção da impugnação, nenhuma lei de IOF (em sentido estrito ou formal) equiparou AFACs capitalizados após 120 dias a mútuos de recursos financeiros.

7.19. Mas, ainda que, de forma absolutamente absurda, o PN n° 17/84 (mesmo tendo há muito sido revogado e ultrapassado) fosse aplicável ao caso, o que se admite apenas para fins de argumentação, o referido ato teria estabelecido uma presunção jús tantum, qual seja: a de que os recursos não capitalizados, n° máximo, em até 120 dias contados do encerramento do período-base da

tomadora dos recursos, não seriam destinados a AFAC, mas, sim, restituídos ao acionista/quotista.

7.20. Nessa hipótese, tal presunção seria, obviamente, relativa e, portanto, admitiria prova em contrário.

7.21. E, no caso, os AFACs efetuados pela IMPUGNANTE foram, de fato, capitalizados, o que, inclusive, é de conhecimento da autoridade fiscal, pois a IMPUGNANTE apresentou no decorrer da fiscalização as atas que comprovam as respectivas capitalizações.

7.22. Assim, é evidente que os AFACs em questão não são mútuos, e tampouco possuem tal natureza, uma vez que os recursos aportados nas empresas envolvidas nas operações de AFAC jamais foram restituídos aos acionista/quotistas, mas sim convertidos em capital, em conformidade com a sua destinação inicial.

7.23. Ademais, ainda que se entenda que os AFACs efetuados pela IMPUGNANTE correspondem a mútuos, por terem também sido destinados à realização de empreendimentos com fins habitacionais, sobre eles não seria devido o IOF, por aplicação da isenção prevista no art. 9º, I, do Decreto nº 6.306/2007; neste particular, a IMPUGNANTE se reporta às razões já expostas na seção 6, anterior.

7.24. Em suma, é indevida a exigência de IOF sobre os AFACs efetuados pela IMPUGNANTE porque:

a) a obrigação tributária decorre exclusivamente de lei, daí que o PN CST nº 17/84 - como mera norma complementar que é, conforme art. 100, I, do CTN -, não se prestaria como fundamento do AUTO (aplicação do art. 150, I, da CF/88 combinado com o art. 97, I, do CTN);

b) não há lei de IOF (em sentido estrito ou formal) que atribua ao mútuo de recursos financeiros outro conceito que não seja aquele do CC/02, daí que não seria possível incorporar a esse conceito AFACs capitalizados após 120 dias do encerramento de período-base da recebedora dos AFACs, à falta de uma das condições legais que caracterizam o mútuo, qual seja, a da obrigatoriedade de restituição dos valores mutuados (aplicação do art. 109 do CTN);

c) a jurisprudência administrativa não admite o referido prazo de 120 dias do PN CST nº 17/84 como fundamento de exigência tributária, por lhe faltar base legal;

d) o PN CST nº 17/84 foi, inicialmente, superado pela IN SRF nº 127/88 (que se limitou apenas a exigir a capitalização na primeira AGE ou alteração contratual, independentemente da observância do prazo máximo de 120 dias), tendo a própria IN SRF nº 127/88 sido expressamente revogada pela IN SRF nº 7 9/00, daí sequer subsistir a condição de capitalização na primeira AGE ou alteração contratual;

e) a par dessa superação e posterior revogação do PN CST nº 17/84 pela própria autoridade administrativa, ele foi expedido exclusivamente para fins de IRPJ, e,

mesmo para tal propósito, há muito ele ficou ultrapassado, já que com a CMB (há muito também extinta), as contas de AFACs e de mútuos ficaram autonomamente sujeitas àquela (CMB); e f) esta particularidade demonstra que AFACs e inconfundíveis, mas também ordem histórica não só mútuos são realidades que, quando o legislador lhes quis atribuir efeitos tributários comuns, fê-lo expressamente, o que não ocorreu para fins do IOF;

g) mesmo que, de forma absolutamente absurda, o PN nº 17/84 fosse aplicável ao caso, o que se admite apenas para fins de argumentação, o referido ato teria estabelecido uma presunção *juris tantum*, qual seja: a de que os recursos não capitalizados, no máximo, em até 120 dias contados do encerramento do período-base da tomadora dos recursos, não seriam destinados a AFAC, mas, sim, restituídos ao acionista/quotista; contudo, tal presunção comportaria prova em contrário, sendo que, no caso da IMPUGNANTE, os AFACs por ela efetuados foram todos capitalizados; e h) ainda que se entenda que os AFACs efetuados pela IMPUGNANTE correspondem a mútuos, o que se admite apenas para fins de argumentação, por terem sido destinados à realização de empreendimentos com fins habitacionais, sobre eles não seria devido o IOF, nos termos do art. 9º, I, do Decreto nº 6.306/2007.

8. DA RETIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IOF LANÇADO NO AUTO POR ENVOLVER OPERAÇÃO COM VALOR DEFINIDO 8.1. Conforme se demonstrará adiante, ainda que se entenda pela incidência do IOF sobre os AFACs realizados pela IMPUGNANTE, o que se admite apenas pelo princípio da eventualidade, a base de cálculo do imposto lançado no AUTO deve ser retificada, uma vez que o cálculo do referido imposto jamais poderia ser feito com base no somatório dos saldos devedores diários apurados a cada mês, como fez a fiscalização, como se crédito rotativo fosse.

8.2. A fiscalização fundamenta essa forma de cálculo do IOF no RIOF, que, em seu art.7º, I, a), determina que, no caso de operação de crédito, sem valor do principal definido, o IOF será calculado sobre o somatório dos saldos devedores diários, apurado no último dia de cada mês.

8.3. Assim sendo, a apuração da base de cálculo do IOF segundo as regras aplicáveis ao crédito rotativo (saldos diários) apenas se dá nas operações em que não há valor definido de principal, o que jamais ocorre nos negócios de mútuo, porque, como visto na seção 4, sempre há no mútuo prévia definição do valor envolvido, já que o mutuário é obrigado a devolver ao mutuante coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

8.4. Por essa razão, como visto, a própria legislação apenas determinou a aplicação de tais regras em operações de crédito realizadas por meio de contacorrente sem definição de valor de principal.

8.5. Todavia, tal indefinição não ocorre nos contratos de mútuo, já que, como visto, eles se perfazem com a entrega de um valor definido de principal, que deve ser restituído ao mutuante.

8.6. De fato, a alínea b) ao inciso I do art. 7º do RIOF expressamente determina que, quando o principal é pago em parcelas, a apuração do IOF será feita mediante a aplicação da alíquota diária sobre o valor do principal de cada uma das parcelas, e não a partir do somatório dos saldos diários apurados nº fim de cada mês.

8.7. Ou seja, de acordo com o RIOF, ainda que se trate de operação de crédito realizada por meio de conta-corrente, havendo definição do valor de principal em cada uma das operações, o IOF não pode ser calculado a partir do somatório dos saldos diários apurados ao fim de cada mês, como se crédito rotativo fosse, devendo sê-lo pela aplicação da alíquota diária sobre cada parcela de principal disponibilizada, como crédito fixo.

8.8. No caso concreto, é indiscutível que todos os recursos entregues a título de AFAC têm valor definido, daí que o eventual cálculo do IOF teria que ser feito sob a sistemática de crédito fixo, e, por consequência, a ele deveria ser aplicada à alíquota máxima de 1,5% (correspondente à alíquota diária de 0,0041% x 365 dias).

8.9. Por outro lado, considerando que 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 mutuário, já não seria mais possível, na data da ciência do AUTO(18.11.2016), a cobrança do IOF apurado segundo as regras aplicáveis ao crédito fixo em relação a valores entregues antes de 18.11.2011, por conta da decadência.

9. DA RETIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IOF LANÇADO NO AUTO COMO CRÉDITO ROTATIVO 9.1. Mesmo que se entenda que os AFACs efetuados pela IMPUGNANTE não envolveriam valor definido e, portanto, que eles deveriam ser tributados pelo IOF sob a sistemática de crédito rotativo, como fez a fiscalização, ainda assim a base de cálculo do imposto lançado no AUTO deveria ser retificada.

9.2. Como se verifica das planilhas anexas ao AUTO, a fiscalização, ao quantificar a base de cálculo do IOF exigido, calculou o imposto com base nº somatório dos saldos devedores diários de cada mês por entender que se trataria de operação de crédito realizada por meio de conta-corrente, sem definição do valor do principal (crédito rotativo).

9.3. Ocorre que, mesmo que fosse correta a tributação das operações de AFAC como crédito rotativo, tem-se que a fiscalização levou em conta não apenas os saldos devedores gerados a partir de 01.01.2012, mas também os saldos diários acumulados anteriormente àquele mês (identificados até o último dia do mês de dezembro de 2011).

9.4. Tal quantificação não poderia estar mais equivocada, já que, ao assim proceder, a fiscalização acabou por incorporar à quantificação do IOF exigido saldos devedores diários relacionados a fatos geradores (lançamentos a débito) anteriores ao período objeto da autuação, os quais, inclusive, na sua maior

parte, já estariam alcançados pela decadência, porquanto transcorridos mais de cinco anos da ocorrência daqueles (fatos geradores).

9.5. Em outras palavras, a fiscalização promoveu uma espúria desatrelagem entre os fatos geradores autuados e a base de cálculo utilizada para calcular o IOF, como se fosse possível quantificar o imposto sobre uma base de cálculo que não guardasse correspondência com o respectivo fato gerador, quando aquela (base de cálculo) é materialização deste (fato gerador).

9.6. Com efeito, de acordo com o art. 3º do Decreto nº 6.306/2007, 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".

9.7. Daí que, apesar de a legislação determinar que, no caso de crédito rotativo, o IOF deve ser quantificado a partir de saldos devedores diários, é elementar que estes (saldos devedores diários) teriam necessariamente de decorrer de recursos disponibilizados (fatos geradores) no período objeto do lançamento, ou seja, correspondente ao da própria constituição do crédito tributário.

9.8. Nesse sentido, já decidiu, em 28.01.2015, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), nº julgamento do Acórdão nº 3401-002.862:

...

9.9. Merece destaque o voto do relator designado do referido Acórdão, o Conselheiro ROBSON JOSÉ BAYERL:

...

9.10. Em suma, a fiscalização não poderia ter incluído na quantificação da base de cálculo do IOF lançado no AUTO saldos devedores diários apurados antes de 18.11.2011, na medida em que tais saldos devedores decorreram de disponibilizações de recursos (fatos geradores) realizadas antes do período objeto de autuação e já alcançadas pela decadência.

9.11. Assim, na hipótese de se manter o IOF lançado no AUTO como crédito rotativo, tem-se que sua base de cálculo deve ser retificada para que dela sejam excluídos os saldos devedores relacionados a fatos gerados anteriores a 18.11.2011.

10. DOS JUROS SOBRE A MULTA 10.1. Caso o AUTO seja mantido, o que a IMPUGNANTE admite apenas para fins de argumentação, é descabida a incidência de juros sobre a multa de ofício nele lançada (conforme vem sendo exigido pela Receita Federal do Brasil), já que isso implicaria numa indireta majoração da própria penalidade e não se pode falar em mora na exigência de multa.

10.2. Com efeito, os artigos atualmente em vigor (art. 59 da Lei 8.383, 30.12.1991, e art. 61 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996), que disciplinam a cobrança de acréscimos legais sobre débitos para com a União Federal decorrentes de tributos

e contribuições administrados pela RFB, não recolhidos no vencimento, não prevêm a possibilidade de cobrança dos juros sobre a multa de ofício.

10.3. Nesse sentido é a jurisprudência administrativa, conforme se verifica nos seguintes julgados:

...

10.4. Por essas razões, afigura-se ilegal a cobrança de juros sobre a multa de ofício aplicada à IMPUGNANTE.

11. DO PEDIDO

11.1. Pelo exposto, pede e espera a IMPUGNANTE que o AUTO seja julgado improcedente e, conseqüentemente, o crédito tributário por ele lançado seja cancelado. (Grifados no original)Ao final, é requerido o cancelamento do débito fiscal, à vista de todo o exposto que demonstra a improcedência da ação fiscal.

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário, conforme ementa do Acórdão nº 04-42.908 - 2ª Turma da DRJ/CGE que apresentou o seguinte resultado:

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

Ano-calendário: 2012

MÚTUO ENTRE EMPRESAS. INCIDÊNCIA DO IOF.

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

CONTRATO. VALIDADE JURÍDICA.

Não basta que o instrumento particular seja feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, para provar as obrigações convencionais de qualquer valor, é preciso que todos os elementos do contrato estejam contidos: valor, prazos, condições para que seja considerado válido.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. ALEGAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

É dever da pessoa jurídica, quando intimada para tanto, comprovar por meio de documentos hábeis os registros efetuados em sua escrituração contábil, bem como apresentá-la devidamente formalizada.

Havendo eventual erro em sua contabilidade deverá efetuar os acertos contábeis devidos e comprová-lo, por meio de documentos hábeis que demonstrem o equívoco cometido nos registros efetuados em sua escrituração contábil.

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.

IOF. FINALIDADE HABITACIONAL. DO GOZO DA ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 90 , INCISO I, DO DECRETO NO 6.306. INAPLICABILIDADE.

No caso de realização de operações de crédito, para fins do gozo da isenção prevista no art. 9º , inciso I, do Decreto no 6.306, de 14 de dezembro de 2007, deve-se comprovar, no momento da concessão, a existência de finalidade habitacional concreta à qual se vincule formalmente a aplicação dos recursos doados. É vedada a aplicação da norma isentiva no caso de fins habitacionais futuros e indeterminados.

IOF. OPERAÇÃO DE CRÉDITO. CONTRATO DE MÚTUO. BASE DE CÁLCULO. NÃO DEFINIÇÃO DO VALOR PRINCIPAL.

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, descabendo alegar que o contrato de mútuo fixou o valor principal, quando os registros contábeis indicam valores superiores de empréstimos.

IOF. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para lançamento do IOF é de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

As multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos, estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de impugnação.

Em 3 de outubro de 2017 a Recorrente apresentou petição informando a adesão ao PERT de parte da discussão tratada no presente auto de infração, sendo que tais valores foram transferidos para o processo 18470.735622/2019-08 em 19 de dezembro de 2019.

Portanto restando em discussão o mútuo relativo as contas contábeis 10201070003, 10201070004, 10201070010, 10201070016, 10201070017, 10201070010201070019, 10201090009, 10201090011 e 10201090056, e a toda a discussão acerca do AFAC.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

A maior parte remanescente da atuação refere-se a valores transferidos pela Recorrente para empresas controladas com a finalidade de AFAC, segundo a Recorrente, todavia a fiscalização e a decisão recorrida entenderam que não poderia ser considerado como AFAC pois as integralizações de capital social ocorreram em prazo superior a 120 dias, de acordo com o Parecer Normativo CST nº 17, de 1984.

Todavia entendo que não pode ser analisado somente o prazo de 120 dias, visto que esse prazo não refere-se a IOF, visto que o Parecer Normativo CST nº 17, de 1984 é relacionado com imposto de renda, não podendo ser usado somente tal prazo para descaracterizar o AFAC e cobrar o IOF como se fosse mútuo, podemos ver esse entendimento no acórdão 3002-003.781.

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

Ano-calendário: 2011

ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. DESCARACTERIZAÇÃO. PRAZO DE 120 DIAS PARA CAPITALIZAÇÃO. PN CST 17/84.

O prazo de 120, previsto no subitem 7.1.1 do Parecer Normativo CST 17/1984 não tem amparo legal. Assim, o mero descumprimento deste prazo não é causa suficiente para descaracterizar a efetiva capitalização do adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC). Deverá haver comprovação da existência de aumento do capital social, através de registros contábeis, alterações societárias, atos na junta comercial.

(ACÓRDÃO 3002-003.781 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA - SESSÃO DE 28 de agosto de 2025 – Relatora: GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS)

Esse foi o mesmo entendimento por essa mesma turma em acórdão recente, no qual foi discutida a incidência de IOF sobre transferência de valores a título de AFAC.

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

Ano-calendário: 2007

(...)

DEVIDAMENTE COMPROVADO O ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL (AFAC). AFASTADA A INCIDÊNCIA DE IOF.

Devidamente demonstrado que os recursos repassados representavam pagamento antecipado para aquisição de ações ou quotas de capital, o aporte de recursos financeiros efetuados sistematicamente não caracteriza-se como operação de crédito correspondente a mútuo. Afastada a incidência do IOF.

(ACÓRDÃO 3201-012.630 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA - SESSÃO DE 17 de setembro de 2025 – Relatora: Flávia Sales Campos Vale)

Posto esse entendimento devemos verificar as provas juntadas no presente processo pela Recorrente, durante a fase de fiscalização, foram apresentados diversos contratos sociais que segundo a Recorrente comprovaria a efetivação do aumento de capital social de cada uma das empresas que tiveram suas operações consideradas como mútuo.

Todavia os valores que foram utilizados no aumento de capital social de cada uma das empresas controladas são excessivamente superiores aos valores de 2012, que estão em discussão no presente auto de infração.

Como exemplo podemos verificar as operações com a empresa Shopinvest Empreendimentos, que no ano de 2012 teve uma transferência de valores totalizando R\$ 97.000.315,79, porém o valor informado no contrato social juntado como prova pela Recorrente da efetiva integralização do capital social (fls. 650), tem a informação do valor de R\$ 228.841.404,00 de aumento de capital social.

Segundo informação do mesmo arquivo, informa que são de valores realizados desde janeiro de 2011 a setembro de 2013, portanto não sendo possível a comprovação de que os valores de 2012 foram efetivamente integralizados na ata de assembleia juntada pela Recorrente.

Diante do quanto exposto voto por converter o processo em diligência para que a fiscalização notifique a Recorrente para:

- (a) Apresentar comprovação dos valores integralizados nas atas de assembleia apresentadas, com a separação dos valores e a vinculação dos valores com os do período de 2012 questionados no presente processo administrativo;
- (b) Apresentar documentação de que não existiu nenhuma outra alteração contratual entre os valores enviados e as atas de assembleia apresentadas; e

- (c) Apresentar comprovação contábil que os valores integralizados nas empresas controladas foram efetivamente da conta de recebimento da Recorrente e foram zerados após a integralização do capital social.

Após a manifestação da Recorrente trazendo a informação que a fiscalização de manifeste sobre os mesmos, devendo após esses tramites que o processo retorne para o CARF para dar seguimento ao processo administrativo.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow