



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.730282/2013-70
ACÓRDÃO	3002-003.744 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HABITASUL DESENVOLVIMENTOS IMOBILIÁRIOS S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade quando acórdão combatido está fundamentado de forma clara e aborda todos os fundamentos da defesa. Inocorrência de cerceamento de defesa.

ÔNUS DA PROVA. DEFESA. FATOS IMPEDITIVOS, MODIFICATIVOS OU EXTINTIVOS.

Cabe ao Contribuinte a prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária.

IOF. TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS ENTRE EMPRESAS COLIGADAS. POSSIBILIDADE DE DEVOLUÇÃO. ADIANTAMENTO PARA FUTUROS AUMENTOS DE CAPITAL - AFAC. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Os adiantamentos para futuro aumento de capital (AFAC) entre pessoas jurídicas interligadas, para que não configurem operações de crédito correspondentes a mútuos, devem ser precedidos de compromisso formal irrevogável, firmado por ambas as partes, de que os recursos se destinam exclusivamente a aumento de capital, além, é claro, de serem efetuados os lançamento contábeis que reflitam esta opção das entidades.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010

RECURSO VOLUNTÁRIO. ACÓRDÃO RECORRIDO. RAZÃO DE DECIDIR. SÚMULA CARF. NÃO CONHECIMENTO.

Deixa de se conhecer a matéria recursal contra decisão que adota entendimento de Súmula do CARF quando o recurso não contém

argumentação com os motivos de fato ou de direito pelos quais o enunciado da súmula não se aplicaria ao caso concreto. Aplicação do disposto no artigo 101, inciso III, do RICARF.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido e, no mérito, por voto de qualidade, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da parte relativa à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício e, na parte conhecida, negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Gisela Pimenta Gadelha Dantas (relatora), Adriano Monte Pessoa e Neiva Aparecida Baylon, que votavam por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para manter o lançamento referente às operações com a empresa Companhia Habitasul de Participações e excluir os valores referentes às empresas Habitasul Empreendimentos Imobiliários e Hotel Laje de Pedra. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha.

GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha - Redator designado

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Adriano Monte Pessoa, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi (substituta integral) Gisela Pimenta Gadelha Dantas, Neiva Aparecida Baylon, Rafael Luiz Bueno da Cunha, (substituto integral) e Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (Presidente). Ausente o conselheiro Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, substituído pela Conselheira Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 14-102.720 que julgou improcedente a impugnação apresentada em face do auto de infração lavrado para cobrança de IOF.

Em ação fiscal direta em face do contribuinte em epígrafe, foi lavrado auto de infração de IOF, às fls. 03-09, no montante total de R\$ 1.205.503,09, em que se incluem multa de ofício no patamar de 75% e juros de mora calculados até 11/2013.

Foi alcançado pela fiscalização, o exercício de 2011 (ano-calendário de 2010) e as razões que levaram a autoridade fiscal a caracterizar o ilícito constam do termo de fls. 10-13. Abaixo, transcrevemos as principais partes do referido instrumento de acusação:

“III - FATOS APURADOS SOBRE MÚTUOS

Nos exames do livro razão, constatamos a existência de contas do ativo no grupo Créditos Sociedades Ligadas (nº. 1154.0000) e no grupo Créditos com Sociedades Controladas/Coligadas (nº. 1221.0000), representativas de direitos perante empresas ligadas, dentre as quais se destacaram:

[seguiu quadro]

Baseados nos registros contábeis e nas cópias dos documentos apresentados pelo contribuinte, verificamos que a HABITASUL, no período de 01.2010 a 12.2010, realizou operações financeiras com as empresas ligadas, conforme na análise abaixo:

Em sua resposta a HABITASUL informa que ... "Os valores contabilizados na conta das sociedades controladas Habitasul Empreendimentos Imobiliários Ltda e Hotel Laje de Pedra S/A, referem-se a adiantamentos para aumento de capital nestas sociedades conforme cópia de contratos e assembleias em anexo " .

Quanto a Habitasul Empreendimentos Imobiliários - HEI

A HABITASUL apresentou cópia do "CONTRATO PARTICULAR DE ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL". O analisamos e destacamos os seguintes tópicos:

- a) a fiscalizada tem participação de 73,84% do capital social da HEI;*
- b) a HDI efetuará adiantamento até R\$ 50.000.000,00 no prazo de até 48 meses;*
- c) é facultado à HEI realizar devolução, total ou parcial, dos adiantamentos;*
- d) no prazo de até 48 meses, deverá ser formalizado o instrumento de aumento de capital; e contrato firmado em 01.09.2009; e*
- e) não estabelece remuneração dos recursos.*

A capitalização pretendida, além de não ter ocorrido o aumento de capital por ocasião da assembleia geral extraordinária, ficou para depois do encerramento do período-base em que a sociedade recebeu os recursos financeiros.

Assim, é de se notar que a HABITASUL classificou como adiantamentos para futuro aumento de capital valores que, em sua essência, caracterizam o mútuo.

Quanto a Hotel Laje de Pedra - HLP

A capitalização pretendida, além de não ter ocorrido o aumento de capital por

ocasião da assembléia geral extraordinária, ficou para depois do encerramento do período-base em que a sociedade recebeu os recursos financeiros.

Isto posto, é de se notar que a HABITASUL classificou como adiantamentos para futuro aumento de capital valores que, em sua essência, caracterizam o mútuo.

Quanto a Companhia Habitasul de Participações - CHP

Em sua resposta a HABITASUL informa que ... "Os valores contabilizados na conta das sociedades ligadas com a empresa Companhia Habitasul de Participações, ... referem-se a transferência de numerários para suprimento de caixa entre empresas ligadas".

Isto posto, concluímos que estas operações de créditos correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas, e estão sujeitas à incidência do IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamentos e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras, conforme determina o artigo 13 da Lei nº 9.779 de 19 de janeiro de 1999.

Considerando que houve lançamentos de débitos e créditos, caracterizando mútuo de conta-corrente, elaboramos uma relação dos valores mutuados compreendendo o período de janeiro/2010 a dezembro/2010, para apuração do IOF, calculado pela entrega dos valores, aplicando-se a alíquota de 0,0041% sobre a soma dos saldos diários, conforme determina o artigo 7º, inciso I, alínea "b" do Decreto 6306/2007; mais, o adicional 0,38%, conforme determinado no parágrafo 15 do mesmo artigo.

Excluimos da base de cálculo do adicional os valores transferidos entre grupos.

A fundamentação legal relativa à incidência do IOF, está mencionada no Auto de Infração."

Cientificada do lançamento, a Recorrente apresentou Impugnação alegando, em síntese:

- os valores transferidos não corresponderam a mútuo entre empresas, mas sim a (i) adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC) e (ii) suprimento de caixa entre empresas ligadas;
- a impugnante é uma holding e possui no seu objeto social a atividade de participar no capital de outras empresas, assim é natural que realize aporte de recursos nas suas investidas;
- a maior parte dos recursos corresponderam a AFAC, que foram promovidos nos termos firmados. Os valores foram integralizados no ano de 2012, ou seja, dentro do prazo de 48 meses;
- o fato de os aumentos de capital terem ocorrido em 2012 e não no ano em que os valores foram recebidos, não os desqualifica como AFAC;

- não há na legislação brasileira regra que desqualifique o AFAC em razão da capitalização ter sido promovida em ano posterior ao recebimento dos recursos;
- o AFAC não pode ser confundido com mútuo, nos termos do direito privado, sob pena de violação do art. 109 do CTN. No mútuo, por exemplo, há remuneração; enquanto no AFAC, não há. Cita jurisprudência do CARF e judicial;
- a transferência de valores entre a impugnante e suas empresas ligadas a título de suprimento de caixa cumpre o seu objeto social e visa aos sucesso das suas atividades empresárias. É uma atividade necessária para atingir os seus objetivos sociais. Assim, não caracteriza mútuo, conforme jurisprudência do CARF que cita.
- há isenção de IOF nas operações para fins habitacionais. Assim, os valores transferidos para a Habitasul Empreendimentos Imobiliários, mesmo se forem qualificados como mútuo, estão isentos de IOF em face do art. 1º do DL nº 2.407/88, pois, dentre outras atividades, está no seu objeto social “construção e venda de unidades habitacionais”;
- por fim, alega serem indevidos juros sobre multa de ofício.

Em julgamento, acordaram os membros da 10ª Turma da DRJ/RPO, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, nestes termos:

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

Ano-calendário: 2010

INCIDÊNCIA SOBRE AFAC

A entrega de recursos, formalizada como adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC), mas para além do prazo necessário a que se cumpram as formalidades legais para a capitalização, não pode se caracterizar materialmente como AFAC, mas sim como mútuo; e, dessa forma, sofre a incidência do IOF.

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido”*

O r. acórdão recorrido negou provimento à Impugnação com base no Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (“CST”) nº 17/84, na medida em que os

valores entregues como AFAC pela Recorrente teriam sido integralizados em prazo superior a 120 (cento e vinte) dias do encerramento do período-base e após a realização de Assembleia Geral Extraordinária, de modo que seriam caracterizados como mútuos e incidiria IOF. Quanto à isenção, entendeu que não haveria prova concreta de que os recursos foram dirigidos para a finalidade habitacional. Por fim, manteve a aplicação de juros sobre multa de ofício (Súmula CARF nº 108).

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, alegando, em sede preliminar, a nulidade do acórdão recorrido, sob o fundamento de que não há qualquer menção, seja no Auto de Infração, seja no Relatório de Ação Fiscal, ao Parecer Normativo CST nº 17/84. Segundo a Recorrente, o respeitável acórdão recorrido teria se baseado exclusivamente no referido parecer para fundamentar sua decisão, o que caracterizaria inovação nos motivos da autuação — em afronta ao princípio da vinculação ao lançamento.

Nesse sentido, a Recorrente invoca jurisprudência deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no sentido da nulidade de decisões que impliquem alteração do critério jurídico adotado originalmente pela autoridade lançadora.

Também em sede preliminar, a Recorrente alega a nulidade da decisão por ausência de fundamentação adequada. Nesse sentido, sustenta que o acórdão recorrido limitou-se a reproduzir trecho da ementa do Parecer Normativo CST nº 17/84, sem, contudo, estabelecer sua correlação com os fatos da presente controvérsia, tampouco indicar os fundamentos determinantes que justificariam sua aplicação ao caso concreto.

No mérito, a Recorrente reiterou os fundamentos já expostos em sede de impugnação, destacando, especialmente:

(i) que o Parecer Normativo CST nº 17/84 é inaplicável ao caso concreto, uma vez que trata de matéria relativa ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), não ao IOF. Assim, por não haver norma legal que imponha a obrigatoriedade de capitalização do AFAC (Adiantamento para Futuro Aumento de Capital) na primeira Assembleia Geral Extraordinária ou no prazo de até 120 dias após o encerramento do período-base, a aplicação do referido parecer violaria o princípio da legalidade tributária;

(ii) que, ainda que se entenda pelas transferências efetuadas pela Recorrente à empresa Habitasul Empreendimentos Imobiliários Ltda. como operações de mútuo, não há incidência de IOF, tendo em vista que tais transferências foram destinadas a investimentos com finalidade habitacional, estando, portanto, abrangidas pela hipótese de isenção prevista no art. 1º do Decreto-Lei nº 2.407/1988.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Gisela Pimenta Gadelha Dantas, Conselheira Relatora

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Breves Considerações:

Antes de analisar o caso e questão, importante tecer alguns esclarecimentos sobre o IOF e os conceitos de Adiantamentos para Futuro Aumento do Capital (AFAC) e contratos Mútuos.

IOF:

O IOF tem sua previsão nos dispositivos legais assim expressos:

CONSTITUIÇÃO FEDERAL

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

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

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

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN

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

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

LEI Nº 9.779/99, ARTIGO 13

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.

DECRETO Nº 6.306/77, ARTIGO 2º INCISO I, ALÍNEA “C”:

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);

O Auto de Infração em apreço centra-se na utilização dos Adiantamentos para Futuro Aumento do Capital (AFAC) que caracterizariam os Contratos de Mútuo, atraindo a incidência do IOF.

Conceito de adiantamento para futuro aumento de capital – AFAC:

Em relação ao adiantamento para futuro aumento de capital – AFAC, a AFAC é operação que consiste em capitalizar uma sociedade que necessita de recursos, mediante aportes de sócios. Assim, uma pessoa jurídica remete valores a uma empresa sua coligada/controlada, para que estes montantes sejam utilizados como futuro aporte de capital. Quando ocorre a conversão em capital do recurso disponibilizado na investida, tem-se, como contrapartida, a criação de ações da investida em favor da investidora.

O adiantamento de recursos de uma empresa para sua controlada/coligada a título de AFAC não se confunde com operações de mútuo. Enquanto nas operações de AFAC, o aporte de recursos tem como destinação específica o aumento da participação dos sócios na empresa, nas operações de mútuo financeiro ocorre o empréstimo de dinheiro dos sócios ou acionistas para a empresa, sendo que há obrigação de restituição dos valores, com ou sem incidência de juros.

Não obstante o AFAC seja uma prática comum nas sociedades, em especial nas sociedades de grande porte, não há no ordenamento jurídico societário matéria tratando sobre o assunto.

A Lei das S/A (Lei nº 6.404/1976) é omissa no tratamento dos valores recebidos por conta de futuros aumentos de capital, mas a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.159/2009, que aprova o Comunicado Técnico CT 01, que, por sua vez aborda como os ajustes das novas práticas contábeis adotadas no Brasil trazidas pela Lei nº 11.638/07 e MP nº 449/08 devem ser tratados, evidencia um aspecto relevante relativo às operações de AFAC. Quando não há a possibilidade da devolução dos recursos, estes devem ser registrados no Patrimônio Líquido, após a conta de capital social; do contrário, devem ser registrados no Passivo Não Circulante:

RESOLUÇÃO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC Nº 1.159 DE 13.02.2009

Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC)

68. Esse grupo não foi tratado especificamente pelas alterações trazidas pela Lei nº. 11.638/07 e MP nº. 449/08; todavia, devem ser à luz do princípio da essência sobre a forma classificados no Patrimônio Líquido das entidades.

69. Os adiantamentos para futuros aumentos de capital realizados, sem que haja a

possibilidade de sua devolução, devem ser registrados no Patrimônio Líquido, após a conta de capital social. Caso haja qualquer possibilidade de sua devolução, devem ser registrados no Passivo Não Circulante.

Importante destacar que a operação societária pura de futuro aumento de capital não configura fato gerador do IOF.

IOF nas operações de mútuo entre as partes relacionadas:

O CTN definiu os fatos geradores e os contribuintes do IOF, nos seus art. 63 e 66, nos seguintes termos:

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

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

Art. 66. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

O art. 13 da Lei nº 9.779/99, amparado no art. 63, I e art. 66 do CTN, determinou a incidência do IOF sobre as operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, conforme as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras, *verbis*:

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

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

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

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

Os art. 2º, I, “a” e 3º, §3º, III, do Decreto nº 6.306/2007 dispõem:

Art. 2º O IOF incide sobre:

I - operações de crédito realizadas:

- a) por instituições financeiras (Lei nº 5.143, de 20 de outubro de 1966, art. 1º);
- b) por empresas que exercem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring) (Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 15, § 1º, inciso III, alínea “d”, e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 58);
- c) entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física (Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 13);

(...)

Art. 3º O fato gerador do IOF é a entrega do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado (Lei nº 5.172, de 1966, art. 63, inciso I).

(...)

§ 3º A expressão “operações de crédito” compreende as operações de:

- I - empréstimo sob qualquer modalidade, inclusive abertura de crédito e desconto de títulos (Decreto-Lei nº 1.783, de 18 de abril de 1980, art. 1º, inciso I);
- II - alienação, à empresa que exercer as atividades de factoring, de direitos creditórios resultantes de vendas a prazo (Lei nº 9.532, de 1997, art. 58);
- III - mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física (Lei nº 9.779, de 1999, art. 13).

O que decorre da leitura dos dispositivos supracitados é que as operações de mútuo celebradas por pessoas jurídicas, sejam instituições financeiras ou não, subsomem-se ao fato gerador insculpido no inciso I do art. 63 do CTN.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI nº 1.763 (DJ 26/9/2003), fixou o entendimento de que “o âmbito constitucional de incidência possível do IOF sobre operações de crédito não se restringe às praticadas por instituições financeiras”.

Dessa forma, não existe óbice à cobrança de IOF das pessoas jurídicas não financeiras, mútuo celebrado entre empresas coligadas, para fins empresariais.

Assim, o IOF incide sobre operações de mútuo que tenham por objeto recursos em dinheiro, disponibilizados sob qualquer forma, e quando o mutuante for pessoa jurídica. Então, para a incidência do IOF sobre as operações de mútuo, importa a entrega ou disponibilização do recurso financeiro pela pessoa jurídica mutuante.

Configura-se o mútuo como o empréstimo de coisas fungíveis, ficando o mutuário obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa da mesma espécie, qualidade e quantidade, nos termos do art. 586 e seguintes do Código Civil/2002, abaixo transcritos:

Seção II

Do Mútuo

Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

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

(...)

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

Art. 592. Não se tendo convencionado expressamente, o prazo do mútuo será:
I - até a próxima colheita, se o mútuo for de produtos agrícolas, assim para o consumo, como para semeadura;

II - de trinta dias, pelo menos, se for de dinheiro;

III - do espaço de tempo que declarar o mutuante, se for de qualquer outra coisa fungível.

Logo, uma vez identificados os atributos inerentes ao mútuo, a operação deve sujeitar-se a incidência do imposto, independentemente de o crédito ter sido entregue ou disponibilizado por meio de outra forma.

Por conseguinte, para a incidência do IOF, de acordo com o art. 13 da Lei nº 9.779/99, importa verificar tão somente se estão presentes, no caso concreto, as características essenciais do mútuo, sendo irrelevantes aspectos formais mediante os quais a operação se materializa, bem como a natureza de vinculação entre as partes (coligadas, inter-relacionadas, grupo econômico).

Preliminar de nulidade do acórdão por cerceamento do direito de defesa e por ausência de fundamentação:

Aduz a Recorrente que o Acórdão recorrido teria decidido exclusivamente com base no Parecer Normativo CST nº 17/84, inovando, assim, nos motivos para a autuação da Recorrente e que, portanto, teria havido preterição do direito de defesa. Ademais, informa que o Acórdão recorrido negou provimento à impugnação limitando-se a transcrever apenas um trecho da ementa do parecer normativo CST nº 17/84 e, ainda, informando que o AFAC deveria ter sido integralizado na primeira AGE ou em até 120, sem fundamentar tais afirmativas.

No entanto, entendo que não assiste razão à Recorrente.

Entendo que a decisão *a quo* adentrou na matéria relacionada com o contexto da defesa da contribuinte, tendo em vista que, inicialmente, analisou o conceito de mútuo ao apreciar os artigos 586 do CC e o artigo 13 da Lei nº 9.779/99 e, posteriormente, adentrou na

análise do AFAC destacando dois julgados deste egrégio conselho, segundo os quais o prazo para a capitalização não seria relevante. Ocorre que, ao fundamentar sua decisão, a DRJ discordou da jurisprudência do CARF sustentando que a entrega de recursos, formalizada como AFAC, para além do prazo necessário a que se cumpram as formalidades legais para a capitalização, não pode se caracterizar materialmente como AFAC, mas sim como mútuo. Aduziu que no caso concreto, o AFAC só foi integralizado em prazo superior aos 120 dias e após realização de AGE, motivo pelo qual entendeu que os valores formalmente entregues como AFAC caracterizaram-se como mútuo e, como tal, devem sofrer a incidência do IOF.

O cerne da autuação é a discussão se as operações financeiras, objeto da presente autuação, são de fato recursos capitalizados como AFAC ou possuem natureza de mútuo e, neste caso estão sujeitas à incidência do IOF. Dentro deste contexto, o r. acórdão fundamenta sua decisão no Parecer Normativo CST nº 17/84 para afastar a Jurisprudência colacionada pelo ora Recorrente.

O fato de não haver referência no Auto de Infração nem no Relatório de Ação Fiscal, ao Parecer Normativo CST nº 17/84, configura inovação nos motivos para a autuação da Recorrente e tampouco em cerceamento de defesa. Tanto é assim que a Contribuinte trouxe aos autos toda documentação necessária para respaldar sua defesa.

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade do acórdão recorrido por não vislumbrar qualquer das hipóteses consignadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Mérito

Da operação de AFAC:

O Relatório Fiscal afirma não se tratar de operações de AFAC, porque não ocorreu o aumento de capital social por ocasião da assembleia geral extraordinária, tendo ocorrido o aumento em questão depois do encerramento do período base em que a sociedade recebeu os recursos financeiros.

Sustenta a Recorrente que a maior parte dos valores que foram repassados a suas controladas se deu a título de AFAC não configurando mútuo entre pessoas jurídicas. Para tanto, anexou a ata de reunião do conselho que aprovou a emissão de ações e, ainda, o Instrumento Particular de Alteração Contratual no qual as ações foram subscritas por Habitasul Desenvolvidimentos Imobiliário SA, integralizados mediante créditos que tem com a emissora.

O acórdão, ora recorrido, entendeu que no caso concreto, o AFAC só foi integralizado, em prazo bem superior aos 120 dias e após realização de AGE e que, por isso, os valores formalmente entregues como AFAC caracterizaram-se como mútuo e, como tal, devem sofrer a incidência do IOF.

Vejamos.

Consta na ata de reunião que o conselho deliberou a aprovação de 3.056.397 ações nominativas para a subscrição, conforme abaixo destacado:

ATA DE REUNIÃO DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO, REALIZADA NA SEDE SOCIAL, NA RUA GENERAL JOÃO MANOEL, 157, 12º ANDAR, PORTO ALEGRE/RS, ÀS 15:00 HRS DO DIA 31 DE OUTUBRO DE 2012.

- I. A reunião contou com a totalidade dos membros do Conselho de Administração, tendo sido presidida por Pércles de Freitas Druck.
- II. O Conselho deliberou, por unanimidade, aprovar a emissão de 3.056.397 ações nominativas, sendo 2.012.710 ações ordinárias e 1.043.687 ações preferenciais, da Classe "B"; para subscrição particular, ao valor patrimonial unitário de R\$ 2,30. No que se refere à colocação, subscrição e integralização, propôs o Sr. Presidente que fossem observadas as seguintes condições: a) DIREITO DE PREFERÊNCIA: É assegurado aos acionistas o direito de preferência à subscrição, na proporção do número de ações que possuem, nas respectivas espécies e classe de ações que compõem o capital (ordinárias e preferenciais). Os acionistas titulares de ações preferenciais, da Classe "A", exercerão seus direitos de preferência, exclusivamente, sobre as ações preferenciais da Classe "B". Os acionistas terão o prazo de 30 (trinta) dias, contados da publicação na imprensa, de aviso específico da Diretoria, para exercício dos respectivos direitos de preferência. Os acionistas poderão ceder, total ou parcialmente, a outros acionistas e/ou a terceiros, os respectivos direitos de preferência. b) PREÇO DE EMISSÃO: O preço de emissão, à razão de R\$ 2,30 por ação, foi fixado levando-se em consideração o valor das ações, tomando-se por base o Patrimônio Líquido da Sociedade, em 30 de setembro de 2012. c) CONDIÇÕES DE INTEGRALIZAÇÃO: As ações serão integralizadas, à vista, em moeda corrente nacional e/ou mediante a conversão de créditos que os subscritores, porventura, possuam perante a sociedade. d) PARTICIPAÇÃO DAS NOVAS AÇÕES: As novas ações participarão dos dividendos e demais direitos societários, a partir do exercício em curso, proporcionalmente às datas das efetivas integralizações do capital subscrito e) SOBRES DE AÇÕES NÃO SUBSCRITAS: Findo o prazo de preferência, as sobras de ações, se houverem, deverão ser rateadas, nos 3 (três) dias imediatos, na proporção dos valores subscritos, entre os subscritores que tiverem solicitado reserva de sobras na lista de subscrição. O saldo não rateado poderá ser livremente subscrito por qualquer subscritor, ou mesmo por terceiros, nos 2 (dois) dias subsequentes. O aumento de capital será homologado por esse Conselho de Administração, sendo autorizada a Diretoria da sociedade a praticar todos os atos necessários à formalização da emissão.
- III. Nada mais havendo a tratar, foi encerrada a reunião e lavrada a presente ata que, lida e achada conforme, foi por todos assinada. (Assinaturas: Pércles de Freitas Druck, Eurito de Freitas Druck e Maria Therezinha Druck Bastide).
- IV. Declaro que a presente é cópia fiel da ata transcrita no livro próprio.

Porto Alegre, 31 de outubro de 2012.

Ademais no Instrumento Particular de Alteração Contratual consta que a totalidade das novas quotas serão subscritas por Habitasul Desenvolvidimentos Imobiliário SA, integralizados mediante créditos que tem com a emissora, vejamos:

PRIMEIRA: Aumentar o capital social de R\$ 42.231.029,10 para R\$ 77.335.607,94, mediante emissão de 14.270.154 novas quotas, do valor nominal unitário de R\$ 2,46 para subscrição particular, ao preço de emissão equivalente ao valor nominal. Tendo a quotista HABITASUL DESENVOLVIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A, manifestado interesse na

subscrição, os demais quotistas declaram renunciar aos respectivos direitos de preferência na subscrição, sendo deste modo, a totalidade das novas quotas, subscritas por HABITASUL DESENVOLVIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A., já qualificada, integralizando-as neste ato, mediante a utilização de créditos que a mesma detém junto à emissora.

SEGUNDA: Em consequência do disposto no item anterior, o Artigo 5º do Contrato Social a vigorar com a redação a seguir:

CLÁUSULA QUINTA – O Capital Social, totalmente subscrito e integralizado, no valor de R\$ 77.335.607,94 (setenta e sete milhões, trezentos e trinta e cinco mil, seiscentos e sete reais e noventa e quatro centavos), divide-se em 31.437.239 quotas sociais, todas com direito a voto, no valor nominal unitário de R\$ 2,46 (dois reais e quarenta e seis centavos), distribuídas entre os sócios na forma a seguir, permanecem inalteradas as demais cláusulas contratuais não modificadas pelo presente instrumento.

SÓCIOS	Nº DE QUOTAS	VALOR TOTAL EM R\$
HABITASUL - DESENVOLVIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A	26.945.899	66.286.911,54
COMPANHIA HABITASUL DE PARTICIPAÇÕES	4.490.427	11.046.450,42
PERICLES DE FREITAS DRUCK	508	1.249,68
EURITO DE FREITAS DRUCK	405	996,30
TOTAL	31.437.239	77.335.607,94

Não me parece haver dúvidas quanto ao fato de ter havido emissão de ações com posterior subscrição delas. O que se afirmou pela fiscalização e foi posteriormente ratificado, em sede de acórdão é o tempo transcorrido para a integralização, vejamos:

Relatório fiscal:

Quanto a Habitasul Empreendimentos Imobiliários - HEI

A HABITASUL apresentou cópia do “CONTRATO PARTICULAR DE ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL”. O analisamos e destacamos os seguintes tópicos:

- a) a fiscalizada tem participação de 73,84% do capital social da HEI;
- b) a HDI efetuará adiantamento até R\$ 50.000.000,00 no prazo de até 48 meses;
- c) é facultado à HEI realizar devolução, total ou parcial, dos adiantamentos;
- d) no prazo de até 48 meses, deverá ser formalizado o instrumento de aumento de capital;
- e) contrato firmado em 01.09.2009; e
- f) não estabelece remuneração dos recursos.

A capitalização pretendida, além de não ter ocorrido o aumento de capital por ocasião da assembleia geral extraordinária, ficou para depois do encerramento do período-base em que a sociedade recebeu os recursos financeiros.

Assim, é de se notar que a HABITASUL classificou como adiantamentos para futuro aumento de capital valores que, em sua essência, caracterizam o mútuo.

Quanto a Hotel Laje de Pedra - HLP

A capitalização pretendida, além de não ter ocorrido o aumento de capital por ocasião da assembleia geral extraordinária, ficou para depois do encerramento do período-base em que a sociedade recebeu os recursos financeiros.

Isto posto, é de se notar que a HABITASUL classificou como adiantamentos para futuro aumento de capital valores que, em sua essência, caracterizam o mútuo.

Acórdão:

13. Em que pese meu enorme respeito à jurisprudência do CARF, com a qual colaborei para sua formação no tocante a inúmeros temas ao lá me sentar por cerca de 8 (oito) anos, ouse discordar.

14. Ora, se o prazo não é relevante então poderia ser qualquer um, como 10 (dez), 20 (vinte) ou 100 (cem) anos? Evidentemente, há que se considerar um interregno que não precisa ser em unidades precisas de tempo, mas sim a duração entre a entrega dos recursos e a possibilidade de integralização de capital.

20. No caso concreto sob análise, o AFAC só foi integralizado, conforme alegação da própria defesa, em prazo bem superior aos 120 dias e após realização de AGE, conforme aduziu, sem contestação, a autoridade fiscal.

21. Desse modo, os valores formalmente entregues como AFAC caracterizaram-se como mútuo e, como tal, devem sofrer a incidência do IOF.

Para a fiscalização, o prazo aceitável para operações societárias seria o indicado

no Parecer Normativo CST nº 17/1984: primeira AGE da investida ou 120 dias do encerramento do exercício em que se deram os aportes:

Parecer Normativo CST nº 17/1984

EMENTA - Não é exigível a observância ao disposto no art. 21 do Decreto Lei nº 2.065/83 à pessoa jurídica que fizer adiantamento de recursos financeiros, sem remuneração, para sociedade coligada, interligada ou controlada, desde que:

1) o adiantamento se destine, específica e irrevogavelmente, ao aumento do capital social da beneficiária, e

2) a capitalização se processe, obrigatoriamente, por ocasião da primeira AGE ou alteração contratual posterior ao adiantamento ou, no máximo, até 120 dias contados do encerramento do período base da sociedade tomadora dos recursos.

4. A "Exposição de Motivos" que encaminhou o Decreto-lei nº 2.065/83, ao justificar o teor do art. 21, argumenta que esse dispositivo tem em mira evitar a distribuição disfarçada de lucros entre pessoas jurídicas associadas. Tal procedimento deveu-se aos favorecimentos recíprocos existentes entre empresas que, descaracterizando suas atividades próprias, distorciam seus resultados.

5. Embora os atos acima citados tenham considerado como empréstimos os repasses de recursos descritos no item 2, não restam dúvidas de que são complexas e demoradas as formalidades a serem operadas até a concretização do aumento de capital das sociedades.

6. Destarte, é de se admitir que não frustra o objetivo dos dispositivos legais vigentes o entendimento de que, nos casos onde haja a transferência de recursos para coligadas, interligadas ou controladas, sem remuneração ou com remuneração inferior à fixada em

lei, com destinação contratualmente estipulada de forma irrevogável para aumento de capital, fique a investidora a salvo da obrigação prescrita no art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

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

7.1- Entendemos como razoável que o aumento de capital seja realizado por ocasião do primeiro ato formal da sociedade coligada, interligada ou controlada, que ocorra imediatamente após o recebimento dos recursos financeiros, seja Assembleia Geral Extraordinária (AGE), para as sociedades por ações, ou alteração contratual, para as demais sociedades.

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

Ocorre que, no CARF, há decisões no sentido de que as disposições contidas no Parecer Normativo CST nº 17 de 20/08/1984 não podem ser utilizadas como fundamento para descaracterização de AFAC realizado em período posterior à perda de sua eficácia, que se deu com a edição da Instrução Normativa nº 127/88, regulando a mesma matéria, que, por sua vez, foi revogada pela Instrução Normativa nº 79/2000. Isso porque não há nenhuma norma

específica do tributo IOF que imponha prazo limite para a capitalização dos AFACs. Nesse sentido, acórdão nº 3301-005.530, Relator Conselheiro Valcir Gassen:

*"O citado Parecer Normativo CST nº 17 de 20/08/1984, como nos informa seu item de número 1 (um), foi editado para **"examinar os termos do art. 21. do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, ante os casos de adiantamento de recursos financeiros em dinheiro, sem remuneração ou com remuneração inferior àquela estipulada em lei, de pessoas jurídicas investidoras para sociedades coligadas, interligadas e controladas, com o comprometimento irrevogável e irretratável de sua destinação para aumento do capital social da tomadora dos recursos"**(negritei e grifei).*

Já o art. 21, do Decreto-Lei nº 2.065 de 1983 estabelecia que:

"Art. 21 - Nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deverá reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN.

Parágrafo único. Nos negócios de que trata este artigo não se aplica o disposto nos artigos 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977."

Percebe-se que o texto normativo acima, e por consequência o parecer, foi editado em um contexto em que vigia a correção monetária das demonstrações financeiras e, por entender que não seria admissível que as AFAC ficassem indefinidamente sem correção aguardando a capitalização, resolveu a administração tributária fixar como razoáveis as regras abaixo:

"7.1 Entendemos como razoável que o aumento de capital seja realizado por ocasião do primeiro ato formal da sociedade coligada, interligada ou controlada, que ocorra imediatamente após o recebimento dos recursos financeiros, seja assembleia-geral extraordinária (AGE), para as sociedades por ações, ou alteração contratual para as demais sociedades.

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

Posteriormente, ainda regulando o tema, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 127/88 que trouxe a seguinte definição:

"O Secretário da Receita Federal, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, Declara:

1. Os adiantamentos de recursos financeiros, sem remuneração ou com remuneração inferior às taxas de mercado, feitos por uma pessoa jurídica à sociedade coligada, interligada ou controlada, não configuram operação de mútuo, sujeita à observância do disposto no art. 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."

Veja que o diploma regulador acima veio tratar exatamente da caracterização dos AFAC para fins de aplicação do mesmo artigo 21, do Decreto-Lei nº 2.065 de 1983, qual seja a correção monetária dos valores envolvidos.

Considerando o fato de que a IN veio novamente regular a aplicação do artigo 21, do Decreto-Lei nº 2.065/83, é possível afirmar que a sua simples edição já é forte indicativo da ineficácia normativa do Parecer em análise. E ainda que se cogitasse da eficácia do referido parecer, a edição da IN tratando do mesmo assunto já seria suficiente para acarretar a sua revogação.

A Instrução Normativa SRF Nº 127 de 08/09/1988, por sua vez, foi expressamente revogada pela Instrução Normativa SRF nº 79 de 01/08/2000. Tal iniciativa, naturalmente, foi decorrente da alteração legislativa promovida pela Lei nº 9.249/96, que em seu artigo 4º veio assim dispor:

"Art. 4º Fica revogada a correção monetária das demonstrações financeiras de que tratam a Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, e o art. 1º da Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991.

Parágrafo único. Fica vedada a utilização de qualquer sistema de correção monetária de demonstrações financeiras, inclusive para fins societários."

Vê-se, portanto, que há muito está revogado, ainda que de forma tácita, o Parecer Normativo CST nº 17/84, pois além do fato de a matéria nele tratada ter sido objeto de Instrução Normativa editada pelo Secretário da Receita Federal também se tornou incompatível com o novo regime jurídico introduzido pelo artigo 4º, da Lei nº 9.249/96.

Se considerarmos que o citado parecer foi o ponto central utilizado pela autoridade fiscal no mister de descaracterizar os repasses financeiros como se AFAC fosse, é possível afirmar que a fundamentação para lavratura do auto de infração, no que se refere aos casos I, II e III está deficiente, já que todo o raciocínio jurídico empregado tem por premissa a aplicação de disposições contidas em um parecer ineficaz.

Em resumo, não é possível descaracterizar os AFAC com a simples aplicação das disposições contidas no Parecer Normativo nº 17/84, o que, no meu entendimento, leva, inevitavelmente, à improcedência do lançamento, nessa parte, por clara ausência de fundamentação fática."

E também, os seguintes acórdãos:

ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. OPERAÇÃO DE MÚTUO. FALTA DE NORMA ESPECÍFICA.

Na falta de uma norma específica do IOF que imponha prazo limite para a capitalização dos chamados adiantamentos para futuro aumento de capital -AFAC, consubstancia ilegítima a cobrança de imposto sobre os adiantamentos quando esses, de fato, restam utilizados para aumento de capital. (acórdão nº 3302-007.242, j. 23/05/2019)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS (IOF)Ano-calendário: 2012
IOF. MÚTUO ENTRE EMPRESAS LIGADAS. INCIDÊNCIA.

As operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas do mesmo grupo empresarial, sujeitam-se à tributação pelo IOF, segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras.

IOF. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. AFAC NÃO CARACTERIZADO. MÚTUO. INCIDÊNCIA.

Os recursos capitalizados como AFAC, sujeitos a devolução e não efetivamente incorporados ao capital da beneficiária não caracterizam AFAC e sim operação de mútuo e, por isso, estão sujeitos à incidência do IOF.

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

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 não se caracteriza como uma operação de crédito correspondente a mútuo, afastando-se a configuração do fato gerador do IOF, previsto no art. 13 da Lei nº 9.779/99. (acórdão nº 3301-013.804, de 27/02/2024)

IOF. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL - AFAC. NÃO INCIDÊNCIA. Os adiantamentos para futuro aumento de capital social - AFAC, assim reconhecidos e registrados na escrituração contábil, e que da mesma forma permaneçam até a efetiva capitalização pela sociedade investida, não se configuram como mútuo, não estando, portanto, sujeitos à incidência do IOF. A ausência de formalização de compromisso de permanência das verbas na companhia investida, não desnatura os aportes efetivamente incorporados ao capital social da beneficiária. (acórdão nº 3302-005.693, j. 26/07/2018)

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

Ano-calendário: 2013, 2014

ADIANTAMENTOS A TERCEIROS. ANTECIPAÇÃO VALORES PARA AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS/SERVIÇOS. MÚTUO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. IOF. NÃO INCIDÊNCIA. Valores a débitos lançados em conta contábil de "Adiantamento a Terceiros", identificados em diligência como operações de antecipação de valores para aquisição de mercadorias/serviços, devem ser excluídas do lançamento, visto que não se caracterizam como operações de crédito correspondentes a mútuo, previstas no art.13 da Lei nº9.779/99, não estando sujeitas ao

IOF. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL - AFAC. DIFERENCIAÇÃO. OPERAÇÃO DE MÚTUO. IOF. PRAZO PARA CAPITALIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE NORMA ESPECÍFICA.

O Parecer Normativo CST nº 17/1984 não diz respeito à incidência do IOF sobre operação de adiantamentos para futuro aumento de capital - AFAC. Na falta de uma norma específica do IOF que imponha prazo limite para a capitalização dos chamados AFAC, é ilegítima a cobrança do imposto por suposta configuração de operação de mútuo, quando os adiantamentos, de fato, restam utilizados para aumento do capital da

sociedade investida. (Processo nº 10480.724708/2017-12 Recurso Voluntário Acórdão nº 3402-009.021 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 26 de agosto de 2021)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 1987 IRPJ. 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).** Processo nº 13805.000676/93-34 Recurso Especial do Procurador Acórdão nº 9101-004.402 – CSRF / 1ª Turma Sessão de 11 de setembro de 2019

Conforme dito anteriormente, o AFAC segue as normas aplicáveis ao aumento de capital previstas nos art. 16 e 168, da Lei das Sociedades Anônimas, e art. 1.081, do Código Civil:

Art. 1.081. Ressalvado o disposto em lei especial, integralizadas as quotas, pode ser o capital aumentado, com a correspondente modificação do contrato.

§ 1º Até trinta dias após a deliberação, terão os sócios preferência para participar do aumento, na proporção das quotas de que sejam titulares.

§ 2º À cessão do direito de preferência, aplica-se o disposto no *caput* do art. 1.057.

§ 3º Decorrido o prazo da preferência, e assumida pelos sócios, ou por terceiros, a totalidade do aumento, haverá reunião ou assembléia dos sócios, para que seja aprovada a modificação do contrato.

Art. 166. O capital social pode ser aumentado:

I - por deliberação da assembléia-geral ordinária, para correção da expressão monetária do seu valor (artigo 167);

II - por deliberação da assembléia-geral ou do conselho de administração, observado o que a respeito dispuser o estatuto, nos casos de emissão de ações dentro do limite autorizado no estatuto (artigo 168);

III - por conversão, em ações, de debêntures ou parte beneficiárias e pelo exercício de direitos conferidos por bônus de subscrição, ou de opção de compra de ações;

IV - por deliberação da assembléia-geral extraordinária convocada para decidir sobre reforma do estatuto social, no caso de inexistir autorização de aumento, ou de estar a mesma esgotada.

§ 1º Dentro dos 30 (trinta) dias subsequentes à efetivação do aumento, a companhia requererá ao registro do comércio a sua averbação, nos casos dos números I a III, ou o arquivamento da ata da assembléia de reforma do estatuto, no caso do número IV.

§ 2º O conselho fiscal, se em funcionamento, deverá, salvo nos casos do número III, ser obrigatoriamente ouvido antes da deliberação sobre o aumento de capital.

Art. 168. O estatuto pode conter autorização para aumento do capital social independentemente de reforma estatutária.

§ 1º A autorização deverá especificar:

- a) o limite de aumento, em valor do capital ou em número de ações, e as espécies e classes das ações que poderão ser emitidas;
- b) o órgão competente para deliberar sobre as emissões, que poderá ser a assembleia-geral ou o conselho de administração;
- c) as condições a que estiverem sujeitas as emissões;

De acordo com os art. 166, II e 168 da Lei das Sociedades Anônimas, o capital social pode ser aumentado “por deliberação da assembleia geral ou do conselho de administração, observado o que a respeito dispuser o estatuto, nos casos de emissão de ações dentro do limite autorizado no estatuto”, porém não há qualquer previsão de prazo para sua realização.

Vê-se que tais dispositivos disciplinam as questões atinentes ao aumento de capital, sem determinarem qualquer diretriz atinente à exigência de formalização ou prazo para sua efetivação.

Na falta de uma norma específica do IOF que imponha prazo limite para a capitalização dos chamados AFAC, é ilegítima a cobrança do imposto por suposta configuração de operação de mútuo, quando os adiantamentos, de fato, restam utilizados para aumento do capital da sociedade investida.

Assim, tem-se que:

- Foram firmados compromissos irrevogáveis de AFAC entre a Recorrente e a Habitasul Empreendimentos Imobiliários Ltda. e a Hotel Laje de Pedra S/A;
- não foi prevista nem ocorreu devolução pela Habitasul Empreendimentos Imobiliários Ltda. e pelo Hotel Laje de Pedra S/A de coisa fungível de mesmo gênero, qualidade e quantidade para a Recorrente;
- não foi prevista nem houve remuneração — justamente por se tratar de AFAC — da Habitasul Empreendimentos Imobiliários Ltda. e do Hotel Laje de Pedra S/A para a Recorrente;
- os recursos destinados pela Recorrente foram efetivamente integralizados para aumento de capital na Habitasul Empreendimentos Imobiliários Ltda. e no Hotel Laje de Pedra S/A.
- Foram efetuados registros contábeis consignando os valores recebidos como Adiantamento para Futuro Aumento de Capital;
- Os valores integralizados de capital são exatamente iguais aos registadas como AFAC e o aumento de capital ocorreu antes do início da fiscalização.

Por todas as razões acima expostas, assiste razão à Recorrente ao afirmar trata-se de operações de AFAC, operações, portanto, não sujeitas ao IOF.

DAS OPERAÇÕES DE CONTA CORRENTE

De acordo com o Relatório Fiscal (fl. 12), os valores referentes à Companhia Habitasul de Participações – CHP, foram lançados em razão do entendimento de que a transferência de numerários para suprimento de caixa entre empresas ligadas deve ser tributada pelo IOF.

Alega a Recorrente que não incidiria IOF nas operações relativas a suprimento de caixas (conta corrente) entre empresas ligadas.

Aduz que:

“3.2.5.2 Veja-se, portanto, que as transferências de valores havidas entre a Recorrente e empresas ligadas, a título de suprimento de caixa (conta-corrente), se configuram como operações exigidas pela própria atividade dessas empresas.

3.2.5.3 Tratando-se de atividade necessária ao atingimento do objetivo social da empresa, a transferência de recursos entre a empresa controladora e a empresa controlada não caracteriza mútuo, na medida em que tais transferências se revestem de outras características, estranhas a esse instituto.

3.2.5.4 Nesse sentido, não se configurando como mútuo, as transferências para suprimento de caixa (conta-corrente) de empresas ligadas não são base de incidência do IOF, por nítida ausência de amparo legal.

3.2.5.5 Dessa forma, não procede a cobrança de IOF promovida pela fiscalização em relação às transferências realizadas a título de suprimento de caixa (conta-corrente), por não se tratar de mútuo, de modo que deve ser dado provimento ao presente Recurso Voluntário.”

Ao analisar tal argumento, a C. DRJ entendeu pela improcedência da Impugnação com base no seguinte fundamento:

“5. O tema ora sob exame já foi objeto de Solução de Consulta, ato normativo da Secretaria da Receita Federal, ao qual, como órgão de julgamento subordinado, estamos vinculados. Abaixo, transcrevo sua ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS – IOF OPERAÇÃO DE MÚTUA DE RECURSOS FINANCEIROS POR MEIO DE CONTA CORRENTE. INCIDÊNCIA. O IOF previsto no art. 13 da Lei nº 9.779, de 1999, incide sobre as operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros, independentemente da forma pela qual os recursos sejam entregues ou disponibilizados ao mutuário. Dessa forma, ocorre o fato gerador do imposto nas operações de crédito dessa natureza também quando realizadas por meio de conta corrente, sendo irrelevante ainda a relação de controle ou coligação entre as pessoas jurídicas envolvidas. **Dispositivos Legais:** Lei nº 9.779, de 1999, art. 13; Ato Declaratório SRF nº 30, de 1999, art. 1º; Instrução Normativa RFB nº 907, de 2009, art. 7º, caput e §§ 2º e 3º. **(Solução de Consulta COSIT nº 50, 26 de fevereiro de 2015).**

6. Ou seja, não importa a relação societária entre as pessoas envolvidas, como na hipótese alegada pela defesa de ser uma holding e possuir como objeto social a atividade de participar no

capital de empresas. O fato de emprestar recursos constar do objeto social de uma holding não desqualifica a operação como mútuo. Aliás, a defesa alega que a autoridade violou o conceito de mútuo do direito privado.”

Como é de amplo conhecimento, o artigo 13 da Lei nº 9.779/99, promoveu o alargamento do campo de incidência do IOF, permitindo a sua cobrança sobre operações de mútuo realizada entre empresas não financeiras. Vejamos:

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

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

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

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

Ocorre que, o contrato de mútuo não se confunde com o de conta corrente.

O contrato de conta corrente é um ajuste, que pode ser feito de forma tácita ou expressa, estabelecido entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico. Seu objetivo principal é permitir a movimentação de recursos financeiros entre diferentes pessoas jurídicas que estão sob o mesmo controle societário, facilitando, assim, a gestão das atividades operacionais do grupo.

Essa prática é comum, considerando que uma empresa pode apresentar excedente de caixa enquanto outra enfrenta insuficiência momentânea — situação que frequentemente se alterna ao longo do tempo, conforme a dinâmica específica de cada operação empresarial. Para organizar esses fluxos financeiros, as transferências entre empresas ligadas são lançadas em uma conta própria, conhecida como "conta corrente".

Importa destacar que a existência de saldo devedor nessa conta não implica, automaticamente, a formação de um crédito exigível entre as partes, uma vez que é característica desse tipo de contrato a constante oscilação entre credor e devedor. Apenas no encerramento da conta é que se pode identificar, de forma definitiva, a existência de uma eventual dívida.

No sentido de que o mútuo não se confunde com o contrato de conta corrente, é relevante a leitura do voto do Ministro Cristiano Zanin, quando do julgamento do RE 590.186. Vejamos:

“Por fim, considero relevante o argumento, levantado por ambos os amici curiae, de que o IOF não poderia incidir sobre contratos de conta corrente entre empresas de um

mesmo grupo econômico, mediante a reunião de seus caixas individuais em um caixa único, ao qual todas têm acesso para o pagamento de gastos e realização de investimentos. A ideia é que a conta corrente se diferencia do contrato de mútuo.

Tal debate, todavia, não pode ser enfrentado nos presentes autos.

A uma, porque a própria recorrente reconhece que o objeto da controvérsia são contratos de mútuo entre empresas do grupo (doc. eletrônico 1, pp. 4 e 8). Assim também reconheceu o acórdão recorrido (doc. eletrônico 0, p. 1). Desta forma, a questão levantada não se encontra prequestionada e atribuir natureza diversa aos contratos demandaria revolvimento de matéria fático-probatória incontroversa nos autos.

A duas, porque entendo que a definição a respeito do contrato de conta corrente caracterizar, ou não, uma operação de mútuo compete às instâncias ordinárias, à luz das cláusulas contratuais e das provas, e em face da legislação infraconstitucional.” (nossos os destaques)

Como se vê, o Exmo. Ministro Relator delimitou o alcance da tese que, naquele momento, se fixava (tema 104), e deixou claro que o contrato de conta corrente não se confunde com o contrato de mútuo.

Ocorre que, como também destacado pelo Exmo. Ministro, a caracterização do contrato de conta corrente depende da análise das cláusulas contratuais e/ou das provas. Não é todo e qualquer empréstimo entre pessoas jurídicas vinculadas que deve ser entendido como um conta corrente.

Neste contexto, a Recorrente deveria ter demonstrado, com documentos e registros contábeis, que os valores em questão se referiam a contrato de conta corrente, com entradas e saídas de caixa. A existência de mecanismos de centralização de caixa deveria ser regularmente comprovada.

Ocorre que a Recorrente não se desincumbiu do ônus probatório, motivo pelo qual não há como prosperar a sua tese de defesa.

DA ISENÇÃO DE IOF NAS OPERAÇÕES PARA FINS HABITACIONAIS

Caso superado o item acima, a Recorrente alega que mesmo que as transferências de valores havidas pela Recorrente para a Habitasul Empreendimentos Imobiliários Ltda. sejam consideradas como mútuo, não há que se falar na incidência do IOF, uma vez que se trata de transferências havidas para investimentos em fins habitacionais, amparados pela hipótese de isenção prevista no artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.407/1988, que assim dispõe:

Ficam isentas do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, e sobre Operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF) as operações de Crédito de fins habitacionais, inclusive as

destinadas a infra-estrutura e saneamento básico relativos a programas ou projetos que tenham a mesma finalidade. (grifou-se)

A Habitasul Empreendimentos Imobiliários Ltda. apresenta, expressamente, em seu contrato social (fl. 176), dentre as atividades de seu objeto social, a “construção e venda de unidades habitacionais”, além de outras atividades relacionadas ao mercado imobiliário. Além do que dispõe expressamente seu contrato social, os investimentos realizados pela Habitasul Empreendimentos Imobiliários Ltda. em unidades habitacionais podem ser facilmente demonstrado a partir da verificação dos registros de incorporação imobiliária registrados sob sua responsabilidade (fls. 204-229).

Nesse sentido, na hipótese de se tratar de operações de crédito — o que se admite apenas para argumentar —, os empréstimos havidos para fins habitacionais estariam isentos do IOF, não podendo prosperar a autuação pretendida pela fiscalização. Nesse sentido, a própria Secretaria Receita Federal já se manifestou, por meio da Solução de Consulta nº 79, de 10 de agosto de 2011:

IOF. ISENÇÃO REFERENTE A OPERAÇÃO DE CRÉDITO DE FINS

HABITACIONAIS. São isentas do IOF as operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros, para fins habitacionais, realizadas, inclusive, entre pessoas jurídicas não financeiras. (...)

Portanto, no caso concreto, caso se considerasse que os recursos foram destinados pela Recorrente, a título de mútuo de recursos financeiros, para a Habitasul Empreendimentos Imobiliários Ltda., sociedade que, como referido acima, tem seu objeto social vinculado à “construção e venda de unidades habitacionais”, também não incidiria IOF nos termos do artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.407/1988.

CONCLUSÃO

Por todas as razões acima expostos, rejeito a preliminar de nulidade do acórdão recorrido e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso voluntário no sentido de manter o lançamento referente às operações com a empresa Companhia Habitasul de Participações, e excluir os valores referentes às AFACs.

É como voto.

Assinado Digitalmente

GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha, redator designado.

Em que pese o bem fundamentado voto da i. Relatora, divirjo em relação à incidência do IOF sobre os valores escriturados nas contas contábeis “11540111 – Habitasul Empreendimentos Imobiliários LTDA”, “12210102 – Habitasul Empreendimentos Imobiliários LTDA”, “11540115 – Hotel Laje de Pedra S/A” e “12210105 – Hotel Laje de Pedra S/A” autuados pela autoridade lançadora, bem como sobre a matéria relativa à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Vejamos.

1. Dos valores transferidos à Habitasul Empreendimentos Imobiliários LTDA e ao Hotel Laje de Pedra S/A

As contas contábeis acima referidas tratam de valores transferidos, pela recorrente, às empresas Habitasul Empreendimentos Imobiliários LTDA e Hotel Laje de Pedra S/A durante o ano 2010. Conforme consta dos autos, tais empresas são partes relacionadas à recorrente.

A fiscalização entendeu que tais transferências de valores configuram operações de crédito correspondentes a mútuos de recursos financeiros, de maneira que estão sujeitas à incidência do IOF com fundamento no art. 13 da Lei nº 9.779/1999, entendimento que foi mantido pela DRJ ante a impugnação da autuação.

A controvérsia, portanto, reside na qualificação dos fatos como operações de crédito correspondentes a mútuos de recursos financeiros (sujeitas ao IOF) ou como adiantamentos para futuro aumento de capital (AFAC). Ou seja, o objeto da lide não diz respeito à incidência ou não do IOF sobre os chamados AFAC, pois não foi esse o fundamento da autuação, mas tão somente se se tratou de AFAC ou de operação de crédito correspondentes a mútuos de recursos financeiros.

Delimitada a matéria controversa, passemos à sua análise.

Analisando o caso concreto, verifica-se que a autoridade fiscal consignou no Relatório de Ação Fiscal que:

Quanto a Habitasul Empreendimentos Imobiliários - HEI

A HABITASUL apresentou cópia do "CONTRATO PARTICULAR DE ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL". O analisamos e destacamos os seguintes tópicos:

a) a fiscalizada tem participação de 73,84% do capital social da HEI;

- b) a HDI efetuará adiantamento até R\$ 50.000.000,00 no prazo de até 48 meses;
- c) é facultado à HEI realizar devolução, total ou parcial, dos adiantamentos;
- d) no prazo de até 48 meses, deverá ser formalizado o instrumento de aumento de capital;
- e) contrato firmado em 01.09.2009; e
- f) não estabelece remuneração dos recursos.

A capitalização pretendida, além de não ter ocorrido o aumento de capital por ocasião da assembleia geral extraordinária, ficou para depois do encerramento do período-base em que a sociedade recebeu os recursos financeiros.

Assim, é de se notar que a HABITASUL classificou como adiantamentos para futuro aumento de capital valores que, em sua essência, caracterizam o mútuo.

Quanto a Hotel Laje de Pedra - HLP

A capitalização pretendida, além de não ter ocorrido o aumento de capital por ocasião da assembleia geral extraordinária, ficou para depois do encerramento do período-base em que a sociedade recebeu os recursos financeiros.

Isto posto, é de se notar que a HABITASUL classificou como adiantamentos para futuro aumento de capital valores que, em sua essência, caracterizam o mútuo.

Em seu recurso voluntário, a recorrente alega que “

[...] Não há elemento que infirme “a essência” das transferências efetuadas como a de AFAC.

[...]

3.2.1.24 Conforme se verifica, não há nenhum elemento no caso em apreço que possa conduzir à caracterização dos AFACs como mútuos, na medida em que: **(i)** foram firmados compromissos irrevogáveis de AFAC entre a Recorrente e a Habitasul Empreendimentos Imobiliários Ltda. e a Hotel Laje de Pedra S/A; **(ii)** não foi prevista nem ocorreu devolução pela Habitasul Empreendimentos Imobiliários Ltda. e pelo Hotel Laje de Pedra S/A de coisa fungível de mesmo gênero, qualidade e quantidade para a Recorrente; **(iii)** não foi prevista nem houve remuneração — justamente por se tratar de AFAC — da Habitasul Empreendimentos Imobiliários Ltda. e do Hotel Laje de Pedra S/A para a Recorrente (fl. 11); e **(iv)** os recursos destinados pela Recorrente foram efetivamente integralizados para aumento de capital na Habitasul Empreendimentos Imobiliários Ltda. e no Hotel Laje de Pedra S/A. (grifo nosso)

No entanto, não é o que se verifica ao analisar os documentos juntados aos autos, em que fica claro que:

- i. Como bem consignou a fiscalização, na cláusula quarta do contrato da recorrente com a Habitasul Empreendimentos Imobiliários – HEI (fls. 156-

157), há expressa previsão da faculdade de a “HEI realizar a devolução, total ou parcial, das importâncias adiantadas pela HDI”;

- ii. Da mesma forma, na cláusula quarta do contrato da recorrente com a Hotel Laje de Pedra - HLP (fls. 159-160), há expressa previsão da faculdade de a “HLP realizar a devolução, total ou parcial, das importâncias adiantadas pela HDI”;
- iii. Houve, de fato, diversas devoluções/pagamentos dos empréstimos, conforme escriturado na conta 11540111 (relativa à Habitasul Empreendimentos Imobiliários – HEI), conforme exemplos abaixo:

27/01/2010	11540111	HABITASUL EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS	D	48.294,71	695.339,98 D	TRANSFERENCIA HDI BANRISUL X HEI (PGTO EMPRESTIMO)
27/01/2010	11130107	BANCO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL S/A	C	48.294,71	695.339,98 D	TRANSFERENCIA HDI BANRISUL X HEI (PGTO EMPRESTIMO)
04/02/2010	11540111	HABITASUL EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS	D	585.934,30	693.419,23 D	TRANSFERENCIA HDI X HEI (PGTO EMPRESTIMO MERCANTIL)
04/02/2010	11130110	BANCO MERCANTIL DO BRASIL S/A	C	585.934,30	693.419,23 D	TRANSFERENCIA HDI X HEI (PGTO EMPRESTIMO MERCANTIL)

- iv. No conta 12210105 (relativa ao Hotel Laje de Pedra – HLP), em regra, o histórico dos registros contábeis das transferências indica apenas “transferência HDI Bradesco x HLP Bradesco”, nada mencionando acerca de adiantamento para aumento de capital.

07/10/2010	12210105	HOTEL LAJE DE PEDRA S/A	D	23.000,00	1.056.784,39 D	TRANSF. HDI POR CAIXA X HLP POR CAIXA - ACERTO
07/10/2010	11130105	BANCO BRADESCO S/A	C	23.000,00	1.056.784,39 D	TRANSF. HDI BRADESCO X HLP BRADESCO
08/10/2010	12210105	HOTEL LAJE DE PEDRA S/A	D	20.000,00	1.076.784,39 D	TRANSFERENCIA HDI BRADESCO X HLP BRADESCO
08/10/2010	11130105	BANCO BRADESCO S/A	C	20.000,00	1.076.784,39 D	TRANSFERENCIA HDI BRADESCO X HLP BRADESCO
14/10/2010	12210105	HOTEL LAJE DE PEDRA S/A	D	50.000,00	1.126.784,39 D	TRANSFERENCIA HDI BRADESCO X HLP BRADESCO
14/10/2010	11130105	BANCO BRADESCO S/A	C	50.000,00	1.126.784,39 D	TRANSFERENCIA HDI BRADESCO X HLP BRADESCO
15/10/2010	12210105	HOTEL LAJE DE PEDRA S/A	D	4.000,00	1.130.784,39 D	TED. TRANSF. HDI BRADESCO X HLP BRADESCO
15/10/2010	11130105	BANCO BRADESCO S/A	C	4.000,00	1.130.784,39 D	TED. TRANSF. HDI BRADESCO X HLP BRADESCO
15/10/2010	12210105	HOTEL LAJE DE PEDRA S/A	D	62.000,00	1.192.784,39 D	TRANSF. HDI BRADESCO X HLP BRADESCO
15/10/2010	11130105	BANCO BRADESCO S/A	C	62.000,00	1.192.784,39 D	TRANSF. HDI BRADESCO X HLP BRADESCO
20/10/2010	12210105	HOTEL LAJE DE PEDRA S/A	D	62.000,00	1.192.784,39 D	TRANSF. HDI BRADESCO X HLP BRADESCO

O aspecto temporal da regra matriz do IOF, no caso de operações de crédito, está previsto no inciso I do art. 63 da Lei nº 5.172/1966 (CTN), que assim dispõe:

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

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

Assim, a ocorrência da hipótese de incidência do IOF deve ser verificada no momento da entrega ou da colocação dos recursos à disposição do interessado.

Ora, o simples fato de os contratos dos supostos AFAC conterem cláusulas que preveem a possibilidade de devolução dos recursos significa que, no momento da entrega ou da disponibilização dos recursos, não se sabia se seriam destinados ao aumento de capital ou se seriam devolvidos em momento posterior, de forma que, materialmente, não se trata de AFAC, mas sim de operação de crédito correspondente à mútuo de recurso financeiro.

Tanto é assim que a Resolução CFC nº 1.159/2009 prevê que, dada a sua peremptoriedade, os recursos relativos à AFAC devem ser registrados no Patrimônio Líquido, após a conta capital social.

Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC)

68. Esse grupo não foi tratado especificamente pelas alterações trazidas pela Lei nº. 11.638/07 e MP nº. 449/08; todavia, devem ser à luz do princípio da essência sobre a forma classificados no Patrimônio Líquido das entidades.

69. Os adiantamentos para futuros aumentos de capital realizados, sem que haja a possibilidade de sua devolução, devem ser registrados no Patrimônio Líquido, após a conta de capital social. Caso haja qualquer possibilidade de sua devolução, devem ser registrados no Passivo Não Circulante.

Imprescindível, portanto, que, para a caracterização de AFAC, haja compromisso irrevogável de que os recursos sejam destinados ao aumento do capital da sociedade que está recebendo os recursos. Nesse sentido:

Acórdão 3401-004.365, de 31/01/2018, Rel. Cons. Robson José Bayerl

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

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

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

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

Além disso, como visto, no caso sob análise, os valores foram escriturados na contabilidade da recorrente sem que houvesse registro no histórico da transação de que se tratava de adiantamento para futuro aumento de capital social, fragilizando ainda mais a natureza da operação por ela defendida.

Assim, voto por negar provimento ao recurso na matéria.

1.1. Da alegação de isenção de IOF nas operações para fins habitacionais

De maneira subsidiária, a recorrente alega que, ainda que as transferências de valores fossem consideradas operações de crédito correspondentes a mútuos de recursos

financeiros, “*não há que se falar na incidência do IOF, uma vez que se trata de transferências havidas para investimentos em fins habitacionais, amparados pela hipótese de isenção prevista no artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.407/1988*”.

Ocorre que, como já destacado pela decisão recorrida, não há, nos autos, qualquer comprovação de que o crédito foi destinado para fins habitacionais. A mera alegação da recorrente de que, dentre as atividades previstas no objeto social da sociedade que recebeu recursos está a “construção e venda de unidades habitacionais” não faz prova da utilização dos recursos em conformidade com a hipótese isentiva de IOF.

A recorrente ainda tenta se desincumbir de seu ônus probatório, transferindo-o para a fiscalização, ao alegar que “*ao considerar tratar-se de mútuo, a Fiscalização deveria ter identificado qual a finalidade a que se destinava os valores transferidos, a fim de verificar se não se enquadrava em nenhuma das hipóteses de isenção ou não incidência previstas na legislação de regência*”. Completamente descabida a tentativa de inverter o ônus da prova, que é daquele que alega, nos termos do art. 36 da Lei nº 9.784/1999 e do art. 373, inciso I, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal (art. 15 do CPC).

2. Da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício

A recorrente ainda se insurge contra a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, mantida pelo acórdão recorrido com fundamento na Súmula CARF nº 108, que assim dispõe:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Tratando-se de matéria cuja razão de decidir foi especificamente súmula deste Conselho, entendo que não deve ser conhecida, nos termos do art. 101, inciso III, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

Art. 101. Não se conhecerá de recurso interposto em face de decisão de primeira instância que adote como razão de decidir:

[...]

III - Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do §13 do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Ressalto que não consta do recurso voluntário argumentação com os motivos de fato ou de direito pelos quais o enunciado da súmula não se aplicaria ao caso concreto.

3. Dispositivo

Ante o exposto, voto por:

- i. Conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da parte relativa à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício;

ii. Na parte conhecida, no mérito, negar provimento ao recurso.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha