



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**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  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ESPERIA PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA.

**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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner, Andrea Duek Simantob e Adriana Gomes Rêgo, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de Autos de Infração de IRPJ e reflexo (PIS) quanto ao ano-calendário de 1987, constando a seguinte descrição de infração no Auto de Infração (fls. 25/26):

### DESCRIÇÃO DOS FATOS

1. A empresa PEGASO IND. TEXTIL S/A., CGC.60.850.567/ 0001-89, procedeu em 30/09/85 e 21/10/85, adiantamento de recursos para o fim específico e irrevogável de futuro aumento de capital social à sua empresa controlada PEGASO PARTICIPAÇÕES E REPRESENTAÇÕES LTDA., nos montantes de Cr\$ 17.430.000.000,00 Cr\$ 90.000.000,00, respectivamente, firmados contratual e irrevogavelmente através de “Instrumento Particular de Adiantamento de Recursos Financeiros”.
2. Em 09/04/87, a Pegaso Participações e Representações Ltda., procedeu a elevação do capital social de Cz\$.50.000,00 para Cz\$.17.570.000,00, mediante incorporação de Cr\$.17.520.000,00, proveniente de crédito em conta corrente da Pegaso Ind. Textil S.A originário do adiantamento de recursos financeiros cedidos em 1985.
3. A PEGASO IND. TEXTIL S/A., foi sucedida pela ESPERIA PARTICIPAOES E EMPREENDIMENTOS S/A., conforme AGO/E de 30/04/91, arquivada na JUCESP sob o nº 74.654/91-3, em 28/05/91;

### ENQUADRAMENTO LEGAL

4. Considerando que a capitalização do adiantamento de recursos financeiros se processou extemporaneamente ao prazo máximo de 120 (cento e vinte) dias contados a partir do encerramento do período-base em que a sociedade controlada recebeu os recursos financeiros, definido no Parecer Normativo CST nº 17, de 20/08/84, descaracterizou-se o adiantamento de recursos face a inobservância do prazo máximo e acarretou a obrigatoriedade, para a investidora, PEGASO IND. TEXTIL S/A., do cumprimento do que dispõe o artigo 21 do Decreto-Lei nº 2.065 de 26/10/83, ou seja, o reconhecimento na determinação do lucro real do período-base de no mínimo, o valor correspondente à variação da OTN (Obrigações do Tesouro Nacional) aplicada sobre o montante dos créditos existentes, desde a data da contratação;

Pela inobservância do prazo máximo a empresa infringiu o art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065 de 26/10/83, o Parecer Normativo CST nº 17 de 20/08/84 e os arts. 254 e 387, II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450 de 04/12/80.

O contribuinte apresentou impugnação administrativa (fls. 35/44), que foi rejeitada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, mantendo-se os lançamentos tributários (fls. 75/81):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1987

Ementa: ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL — PRAZO PARA CAPITALIZAÇÃO - O prazo máximo de tolerância para o aumento de capital contratado de sociedade que tenha recebido recursos com este fim de empresa ligada será de cento e vinte dias contados a partir do encerramento do período-base em os aportes tenham sido realizados. A inobservância desse intervalo acarretará a obrigatoriedade, para a investidora, de reconhecer, na determinação do lucro real do período-base do vencimento do prazo demarcado para a capitalização dos adiantamentos, no mínimo, o valor correspondente à variação da ORTN, aplicada sobre o montante dos créditos existentes, desde a data de cada contratação.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE. Não compete à autoridade administrativa a apreciação de arguições de inconstitucionalidade, ilegalidade, arbitrariedade ou injustiça de atos legais e infralegais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico nacional.

O contribuinte interpôs recurso voluntário, que provido pela 3ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica

IRPJ. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. DESCARACTERIZAÇÃO POR INOBSERVÂNCIA DO PRAZO DE 120 DIAS PARA CAPITALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O não atendimento pelo contribuinte ao prazo fixado em parecer normativo para a capitalização de AFAC não pode implicar descaracterização do ato societário praticado quando celebrado em caráter irrevogável e irretratável, e, menos ainda, hipótese de imposição tributária dela decorrente.

Recurso voluntário provido.

Extrai-se do voto vencedor no acórdão da Câmara de origem:

O lançamento tomou por base o Parecer Normativo CST nº 17/84, o qual determinava que o AFAC fosse capitalizado no prazo máximo de 120 dias, sob pena de ter descaracterizada sua natureza para "mútuo".

No caso, a Contribuinte capitalizou o AFAC somente após 120 dias. Descaracterizado o AFAC, a Fiscalização aplicou a regra contida no art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, o qual dispõe 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" (...)

A Contribuinte, por sua vez, aduz, entre outras coisas, que a determinação por meio de parecer normativo desrespeita ao princípio da reserva legal, previsto no art. 97 do CTN.

Razão assiste à Contribuinte.

Com a devida vênia, o parecer normativo da Receita Federal não tem o condão de criar obrigação tributária, o que, segundo o CTN, é de competência privativa da lei. (...)

Ao impor que o prazo para a capitalização do AFAC seria de 120 dias, o Parecer Normativo CST nº 17/84 extrapolou a sua competência, criando obrigação tributária desprovida de base legal. O Parecer Normativo não pode modificar a natureza do ato societário praticado, no caso de caráter irrevogável e irretratável, apenas pelo fato de que entende ser "razoável" e "suficiente" o prazo de 120 (cento e vinte dias) para a respectiva capitalização. Há inúmeras razões de ordem fática e jurídica para que o AFAC não seja convertido em capital no prazo assinalado pelo Parecer Normativo e tais circunstâncias não podem alterar a natureza e substância jurídica do ato praticado, especialmente quando, reitera-se, o AFAC é praticado em caráter irrevogável e irretratável. O não atendimento ao prazo fixado no parecer normativo não pode implicar descaracterização do AFAC e, menos ainda, hipótese de criação de obrigação tributária dela decorrente, como ocorre no caso.

Consta movimentação do processo em 07/11/2013 para a Procuradoria, com sua devolução em 19/11/2013. Ademais, a Procuradoria foi intimada pessoalmente em 13/11/2013 (fls. 143).

Nesse contexto, foi apresentado recurso especial em 19/11/2013, no qual alega **contrariedade ao artigo 21, do Decreto-Lei nº 2.065/1983 e ao Parecer Normativo CST nº 17/1984.**

O recurso especial foi admitido pelo então Presidente da 1ª Câmara da Primeira Seção (fls. 157/159), conforme trecho a seguir reproduzido:

(...) Do cotejo entre as ementas e os votos condutores dos arestos, recorrido e paradigma, verifica-se que o tratamento foi diferenciado vez que, no recorrido concluiu-se que se o contribuinte não atende ao prazo fixado em parecer normativo para a capitalização de AFAC não implica descaracterização do ato societário praticado quando celebrado em caráter irrevogável e irretratável, e tampouco, hipótese de imposição tributária dela decorrente.

A decisão recorrida entende que ao impor o prazo de 120 dias para a capitalização do AFAC, o Parecer Normativo CST nº 17/84 extrapolou a sua competência, criando obrigação tributária desprovida de base legal.

Quanto ao paradigma nº 103-19089, afirma que o AFAC pode ser considerado operação de crédito caso não esteja evidente o comprometimento relativo ao aumento de capital e que seja realizado em tempo razoável.

A Fazenda Nacional alega que o Parecer Normativo CST nº 17/84 não extrapolou sua competência ao fixar o prazo de 120 dias para a capitalização do AFAC, tendo criado hipótese de diferimento da incidência de correção monetária sobre os negócios de mútuo, que passou a incidir somente após 120 dias.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização das divergências de interpretação suscitadas.

Com a intimação do contribuinte em 11/04/2016, este apresentou contrarrazões recurso especial (fls. 164/171), alegando que **(i)** o paradigma não trata do cerne do acórdão recorrido, que seria a ilegalidade do Parecer Normativo CST nº 17/1984; **(ii)** no mérito, sustenta que a operação de adiantamento de capital seria completamente distinta da operação de mútuo **(iii)** alega que o PN CST 17/84 seria ilegal, requerendo a manutenção do acórdão recorrido.

Considerando equívoco no despacho de admissibilidade, este Colegiado resolveu por converter o julgamento em diligência para complemento da admissibilidade à luz do art. 7º, I, da Portaria MF 147/2007 (contrariedade à lei), conforme Resolução **9101-000.032** (fls. 174). A então Presidente da 3ª Câmara, assim, analisou a admissibilidade do recurso especial (fls. 182), sendo novamente incluído em pauta o processo para julgamento.

Diante da competência definida pelo artigo 2º da Portaria MF 41/2009, os autos foram remetidos ao Presidente da 2ª Câmara para admissibilidade do recurso especial (fls. 193).

Nesse contexto, o Presidente da 2ª Câmara deu seguimento ao recurso especial, pelas razões sintetizadas a seguir:

Visto que a decisão recorrida não foi unanime, que a sessão de julgamento é anterior a 1º de julho de 2009 e que houve a demonstração de contrariedade ao art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065/83 e ao Parecer Normativo CST nº 17/84; considero que foram preenchidos os requisitos necessários ao recebimento do recurso interposto com fulcro no inc. I do art. 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais – RICSRF, vigente até 21 de junho de 2009.

O contribuinte foi intimado em 27/2/2019, sem que tenha se manifestado.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

## Conhecimento

O recurso especial foi interposto com fundamento no artigo 7º, I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuinte e da CSRF (Portaria MF 147/2007). É o teor do artigo 7º, I:

Artigo 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova;  
e

II - decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A devolutividade do recurso especial fundamentado pelo artigo 7º, I, está relacionada à falta de unanimidade da decisão recorrida e à contrariedade à lei ou evidência de prova.

A norma de transição do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 256/2009) definia a aplicação do antigo Regimento aos recursos interpostos quanto aos acórdãos proferidos em sessões de julgamento ocorridos em data anterior à vigência daquele novo Regimento:

Art. 4º Os recursos com base no inciso I do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II desta Portaria, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

No mesmo sentido, prescreve o RICARF atual (Portaria MF 343/2015) que é aplicável a Portaria 147 a recursos especiais interpostos nessa situação:

Art. 3º Os recursos com base no inciso I do caput do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

Adoto as razões do Presidente da 2ª Câmara para **conhecer do recurso especial**.

### Mérito

O Decreto-lei nº 2.065 regulava os negócios de **mútuo**, contratados entre pessoas jurídicas ligadas:

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.

Por meio do Parecer Normativo nº 17/1984, a Receita Federal do Brasil tratou dos adiantamentos para futuro aumento de capital (AFAC), tratando-os como despesa dedutível, como se observa dos itens 3 a 6, do mencionado PN,:

3. O caput do art. 21 do Decreto-Lei nº 2065/83 dispõe, in verbis:

Art. 21 - Os 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 pela ORTN.

3.1. O Parecer Normativo CST nº 23/86 (DOU de 24/11/83) expendeu entendimento de que os créditos, a qualquer título e forma, verbal ou escrita, desde que colocados à disposição de empresas associadas, na forma disposta, caracterizam o mútuo a que aludiu o artigo transcrito acima.

3.2. Por sua vez, o Parecer Normativo CST nº 23/81 (DOU de 02/07/81), manifestando-se sobre o critério de classificação desses créditos pela beneficiária, entendeu, no item 4, que, mesmo no caso de destinação específica para aumento de capital, devem eles ser classificados fora do patrimônio líquido.

3.3. Já o Ato Declaratório Normativo CST nº 07/76 (DOU) de 11/06/76 classificou como empréstimos ativos os adiantamentos de recursos, mesmo com a destinação irrevogável para aumento do capital da beneficiária.

4. A exposição de motivos que encaminhou o Decreto-Lei nº 2.065/83, ao justificar o teor do ar. 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 dos 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. (grifamos)

O item 6, acima reproduzido, explicita a condição para tal dedutibilidade, que é a “*destinação contratualmente estipulada de forma irrevogável para aumento de capital*”. No caso dos autos é incontroverso que houve capitalização, embora em prazo superior aos 120 dias. Nesse sentido, reitero o que consta do TVF:

4. Considerando que a capitalização do adiantamento de recursos financeiros se processou extemporaneamente ao prazo máximo de 120 (cento e vinte) dias contados a partir do encerramento do período-base em que a sociedade controlada recebeu os recursos financeiros, definido no Parecer Normativo CST nº 17, de 20/08/84, descaracterizou-se o adiantamento de recursos face a inobservância do prazo máximo e acarretou a obrigatoriedade, para a investidora,

Pondero que o citado Parecer Normativo explicitava outras condições para a dedutibilidade em seu item 7 e subitem 7.1, destacando-se o necessário aumento de capital no primeiro ato formal da sociedade coligada (7.1) e que tal capitalização ocorresse no prazo máximo de 120 dias (7.1.1):

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 realizada 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 (A.G.E.), 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.*

A despeito de uma possível lógica do citado Parecer Normativo à ocasião de sua elaboração, ao estabelecer o prazo máximo de 120 dias para o aumento de capital, inexistia previsão em lei de tal prazo (120 dias) para a capitalização.

Nesse contexto, adoto as razões de decidir do voto condutor - de lavra do ex-Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho - no acórdão recorrido, reconhecendo a ilegalidade do prazo previsto no subitem 7.1.1 do PN CST 17/84.

Ao impor que o prazo para a capitalização do AFAC seria de 120 dias, o Parecer Normativo CST nº 17/84 extrapolou a sua competência, criando obrigação tributária desprovida de base legal. O Parecer Normativo não pode modificar a natureza do ato societário praticado, no caso de caráter irrevogável e irretratável, apenas pelo fato de que entende ser "razoável" e "suficiente" o prazo de 120 (cento e vinte dias) para a respectiva capitalização. Há inúmeras razões de ordem fática e jurídica para que o AFAC não seja convertido em capital no prazo assinalado pelo Parecer Normativo e tais circunstâncias não podem alterar a natureza e substância jurídica do ato praticado, especialmente quando, reitera-se, o AFAC é praticado em caráter irrevogável e irretratável. O não atendimento ao prazo fixado no parecer normativo não pode implicar descaracterização do AFAC e, menos ainda, hipótese de criação de obrigação tributária dela decorrente, como ocorre no caso.

Por tais razões, voto por **negar provimento ao recurso especial da Procuradoria**, afastando a alegação de ilegalidade do acórdão recorrido.

#### Conclusão

Portanto, voto por **conhecer e negar provimento** ao recurso especial da Procuradoria.

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa