



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.730582/2014-62
ACÓRDÃO	3201-013.154 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANDRADE GUTIERREZ ENGENHARIA S/A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011

ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. DESCARACTERIZAÇÃO. MÚTUO. FATO GERADOR DE IOF.

Descaracterizadas as transações monetárias como adiantamento para futuro aumento de capital, os aportes de recursos da companhia para empresas controladas ou coligadas devem ser tratados como operações de crédito tipificadas como mútuos sujeitos à incidência de IOF.

REPASSE DE VALORES. ACIONISTA MAJORITÁRIO. DISTRIBUIÇÃO ANTECIPADA DE DIVIDENDOS. OPERAÇÕES DE MÚTUO FINANCEIRO.

Os valores repassados a título de antecipação de dividendos configuram operação de mútuo financeiro.

MÚTUO ENTRE EMPRESAS. INCIDÊNCIA DO IOF.

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

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS SALDOS DEVEDORES GERADOS HÁ MAIS DE 5 (CINCO) ANOS. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PERMISSIVO LEGAL.

A legislação do IOF estabelece que, quando não ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, sua base de cálculo é o somatório dos saldos devedores diários apurados no último dia de cada mês, não havendo que se perquirir o momento em que estes foram gerados para fins de expurgar da tributação os que foram contabilizados há mais de 5 (cinco)anos.

Para demonstrar a regularidade da autuação, basta que o fato gerador mais antigo constante do lançamento ainda não tenha sido fulminado pelo direito de lançar, consoante o regramento contido no art. 150, § 4º, do CTN, nos casos em que houve pagamento antecipado.

NORMA GERAL ANTIELISIVA. NÃO CONFIGURAÇÃO DE APLICAÇÃO DA NORMA.

Não pode prosperar a pretensão de ver nulificado o procedimento fiscal, com base na ausência de regulamentação do art. 116, parágrafo único, do CTN, quando este não foi aplicado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela DRJ que julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário.

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

Trata-se de auto de infração lavrado em face da pessoa jurídica CONSTRUTORA ANDRADE GUTIERREZ S.A., para a exigência de Imposto sobre Operações de

Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF, cujos fatos geradores ocorreram no período de 01/01/2011 a 31/12/2011, no montante de R\$ 8.779.396,06, incluídos juros SELIC e multa de ofício de 75%, com a seguinte composição:

I. Do procedimento fiscal De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 9/16, o procedimento de fiscalização teve por escopo verificar a regularidade dos recolhimentos do IOF, regulamentado pelo Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, referente ao PA supra, tendo a autoridade tributária constatado a falta de retenção e recolhimento do imposto para os fatos ali descritos:

(i) Operações de mútuo entre pessoas jurídicas ou entre pessoas jurídicas e pessoas físicas (art. 13 da Lei nº 9.779, de 1999);

(ii) Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital – AFAC (Ato Declaratório Normativo CST nº 9, de 1976, Parecer Normativo CST nº 23, de 1981, Parecer Normativo CST nº 23, de 1983, Parecer Normativo CST nº 17, de 1984, Instrução Normativa SRF nº 127, de 1988);

(iii) Adiantamentos de Dividendos.

Dessa forma, as operações realizadas pela interessada foram tidas como mútuos financeiros, já que tiveram por objeto recursos em dinheiro disponibilizados sob qualquer forma por mutuante pessoa jurídica, estando sujeitas à incidência do IOF, nos termos do art. 13 da Lei nº 9.779/99, do art. 2º, inciso I, alínea "c", e do art. 7º, inciso I, alínea "a" e § 13, do Decreto nº 6.306/2007 (Regulamento do IOF), bem como do art. 7º da IN RFB nº 907/2009.

Da ação fiscal acima descrita resultou a lavratura do Auto de Infração de fls. 3/7, em que se apurou FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, descrita como “Falta de cobrança e recolhimento do IOF referente aos mútuos de recursos financeiros contabilizados nas contas do grupo 1209 AFAC e na conta 11.03.31.00001 – Adiantamento de Dividendos”, infração esta devidamente detalhada em seus anexos.

A exigência do IOF devido teve por fundamento o disposto no art. 5º, § 3º, art. 44, inciso I e §§ 1º e 2º, e art. 61 da Lei nº 9.430/96, c/c os arts. 2º, inciso I, 3º ao 7º, 47, 49 e 50 do Decreto nº 6.306/2007, que regulamenta o IOF.

A apuração da base de cálculo e os cálculos do IOF normal (alíquota de 0,0041% incidente sobre o somatório dos saldos devedores diários apurado no último dia de cada mês) e do respectivo adicional (alíquota de 0,38% incidente sobre os acréscimos de mútuos no mês), referentes ao AC 2011, constam das planilhas denominadas “Cálculo do IOF” às fls. 18/25, e levou em consideração que a atuada realizou, na condição de mutuante, operações de mútuo contabilizadas como AFAC (contas do grupo 1209) e Adiantamento de Dividendos (conta contábil 11.03.31.00001), com valores do principal indefinidos, tendo deixado de recolher o IOF de sua responsabilidade.

Aplicou-se, assim, para efeito de cálculo do imposto e adicional, o disposto no art. 7º, inciso I, alínea “a”, nº 1, §§ 12, 13, 15 e 16, do Decreto nº 6.306, de 2007, considerados os saldos devedores diários e acréscimos dos saldos devedores.

A ação fiscal se encerrou em 26/12/2014, conforme o Termo de Encerramento de fls. 739/740, por meio do qual se cientificou a empresa, na mesma data, do total do crédito tributário constituído (R\$ 8.779.396,06).

II. Da Impugnação

Cientificada do auto de infração em 26/12/2014, a pessoa jurídica apresentou a impugnação de fls. 746/768 em 27/01/2015, na qual sustenta, em síntese, que o Fisco desconsiderou os negócios jurídicos por ela declarados, promovendo novo enquadramento legal, sem indicar os respectivos fundamentos, na medida em que: (i) conferiu tratamento tributário de mútuo às operações de adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC) realizadas; e (ii) adotou o mesmo raciocínio para as distribuições antecipadas de dividendos ocorridas ao longo do AC 2011.

No tocante aos AFACs, alega ter inegável natureza jurídica de patrimônio (e não de passivo/crédito), uma vez que o seu destino, pelo menos no momento inicial, é o patrimônio líquido da sociedade investida (capital social). De outro lado, mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis, sendo que o mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade. Reproduz-se o trecho da Impugnação em que contesta a equiparação, levada a efeito pela Fiscalização, entre os AFACs e as operações de mútuo:

Equivoca-se o Termo de Verificação Fiscal ao afirmar que o sujeito que adiantou os recursos "é credor de uma dada quantia em dinheiro, enquanto no momento em que ocorre a operação do aumento de capital, o sujeito que era credor contrai uma obrigação através da subscrição de ações". O relato fiscal, ao analisar economicamente os efeitos da realização de atos em série (adiantamento, subscrição, integralização), escolhe alguns deles para atribuir efeitos dissociados da natureza jurídica dos atos praticados. No presente caso, erra ao presumir uma relação de crédito no AFAC antes da efetiva conversão do valor em participação societária.

Ainda que a autuação queira levar em consideração os efeitos práticos e econômicos dos atos realizados, mesmo assim estará equivocada. Afinal, não se pode reconhecer uma relação de crédito em que não haja qualquer expectativa de que o credor exerça o seu direito e que sempre será convertido em participações societárias (doc. 08). Mútuo sem expectativa de recebimento pelo credor simplesmente não é mútuo. A efetiva capitalização/integralização dos recursos é prova de que a intenção das partes jamais foi estabelecer uma relação de crédito entre elas. Em outras palavras, não houve o dever de restituição da quantia adiantada, que caracterizaria o mútuo, conforme artigo 586 do Código Civil. (grifou-se)

Assim, entende que não se pode sustentar, a menos que as operações tenham sido simuladas (o que não é o caso), que AFACs sejam tratados como mútuos, pois com eles não se confundem, eis que as naturezas jurídicas e seus efeitos são diversos. A prova de que não houve simulação ou dissimilação, que justificariam a desconsideração dos negócios jurídicos celebrados pela Impugnante, é o fato de que a autoridade fiscal aplicou a multa de ofício no percentual de 75%, e não a multa qualificada de que trata o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Complementa que a desconsideração dos negócios jurídicos por parte do órgão fiscalizador encontra óbice no art. 116 do CTN, abaixo transcrito, que a vincula a uma prévia regulamentação legal, o que ainda não ocorreu:

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

(...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

(grifou-se)

Além disso, colacionou jurisprudência administrativa acerca do descabimento do prazo de 120 (cento e vinte) dias para aprovação do aumento de capital, após o que se daria a equiparação dos AFACs a negócios de mútuo, com base no Parecer Normativo CST nº 7, de 1984.

Outro argumento trazido na peça de defesa diz respeito à decadência dos fatos geradores ocorridos entre 2007 e 2009 em relação aos AFACs, em virtude da existência de pagamento prévio. Infere que ao IOF, tributo sujeito ao lançamento por homologação, aplica-se o prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN, e que a jurisprudência e a doutrina são claras em definir como sendo de 5 (cinco) anos contados do fato gerador o prazo decadencial para os tributos lançados por homologação quando existente o pagamento (ainda que parcial).

Desse modo, expõe que “somente nas hipóteses em que o contribuinte deixar de recolher antecipadamente absolutamente todo o tributo apurado (evidentemente não é o caso dos autos), não dando ensejo, assim, à dita "homologação do pagamento" pela Fiscalização, é que opera a regra de contagem do prazo decadencial prevista no artigo 173 I do CTN, segundo a qual o termo inicial do quinquênio é adiado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.”. Informa que juntou aos autos comprovantes de recolhimento do IOF para os ACs 2007 a 2009 (períodos em que teriam ocorrido as transferências das quantias), o que atrairia a incidência do art. 150, § 4º, segundo a jurisprudência do STJ. Dessa forma, entende deva ser reconhecida a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos

anteriormente a dezembro de 2009, especificamente em relação à incidência do IOF sobre os supostos mútuos derivados dos AFACs.

A Impugnante alega, ainda, que, na pior das hipóteses, dado o fato de que as operações em questão ocorreram entre empresas do mesmo grupo, estar-se-ia diante de um contrato de conta corrente, sobre o qual igualmente não incidiria o IOF. Isto porque tal contrato tem a finalidade de viabilizar o trânsito de valores entre as diversas pessoas jurídicas sob o mesmo controle acionário, visando facilitar o dia-a-dia empresarial, sendo as remessas de valores entre pessoas jurídicas sob controle comum registradas em uma conta específica. A existência de saldo devedor na conta não torna uma sociedade credora da outra, já que é da natureza dessa espécie contratual a modificação dos pólos credor/devedor de modo constante, somente sendo possível falar em eventual dívida quando do encerramento da conta. Em tal situação não há empréstimo (mútuo), mas sim uma sucessão de escriturações de créditos e débitos, em um fluxo contínuo, sendo que apenas com o encerramento da conta se faz a apuração da eventual diferença, se existir.

No tocante aos pagamentos feitos à Andrade Gutierrez S.A. a título de Antecipação de Dividendos, argumenta que não há na legislação vedação à distribuição antecipada de dividendos e que o Auto de Infração não apresentou a fundamentação para tributá-la, não devendo prosperar os valores impugnados, uma vez que: (i) a eventual inobservância dos requisitos societários não muda a natureza dos pagamentos; (ii) a Impugnante observou os procedimentos contábeis aplicáveis à operação; (iii) a essência deve prevalecer sobre a forma; e (iv) não há fato gerador de IOF na operação.

Neste ponto, vale reproduzir o raciocínio desenvolvido pela Impugnante:

Observa-se, de início, que, conforme Declaração de Informações Econômicas e Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ 2012, ano-calendário 2011 (doc. 09), a Impugnante possuía no início daquele ano calendário, a quantia de R\$ 568.612.205,03 de lucros acumulados, devidamente informados na Ficha 37, linha 40, da declaração, passíveis de distribuição.

Desta informação, é nítido que mesmo que a Impugnante apurasse prejuízo no ano calendário 2011 (o que não ocorreu), esta possuía reservas suficientes para pagar seus controladores a título de distribuição de dividendos em monta muito superior ao valor de R\$ 92.539.433,00, efetivamente distribuído.

Observa-se, também, na ficha 06 da mesma DIPJ, que o Lucro Líquido daquele ano foi de R\$ 402.832.024,20. Lucro este que foi, também, informado na Ficha 38, da mesma declaração.

Vale ressaltar, que na citada ficha 38, houve a destinação do lucro do exercício, no montante de R\$ 94.116.000,00 (que é composto dos R\$ 92.539.433,00 adiantados durante o ano calendário 2011 somado à destinação procedida no fechamento do balanço), conforme ata de Assembleia Geral Ordinária (doc. 10).

O cálculo em tela é simples e não apresenta dificuldades. Apenas o lucro de 2011, informado na Ficha 06, já seria suficiente para suportar a distribuição de dividendos no montante de R\$ 92.539.433,00, alocado na conta 11033100001.

Cálculo simples e demonstrado ao Fisco através da Ficha 38 da DIPJ.

(...)

Noutro giro, a Andrade Gutierrez S.A, por sua própria função de Holding, apresenta altos montantes de lucros acumulados.

O Fisco possui as declarações da Controladora (AGSA), sendo esta informação de fácil constatação. Logo, qual a razão comum e prática para que duas empresas com altos lucros acumulados realizassem mútuo entre si?

Por óbvio, duas entidades fartamente capitalizadas não têm a necessidade de realizar empréstimos entre si. Por certo, as quantias alocadas na conta "11033100001 - Adiantamento de Dividendos" têm a natureza de pagamento de dividendos, conforme o próprio nome da rubrica indica.

Por fim, vale ressaltar, que na tela acima, extraída do Termo de Verificação Fiscal, a segunda coluna, intitulada de "Saldos de 11033100001", constam valores, a partir do mês de março, que não são realidades da Impugnante. Não sabemos de onde surgiram tais valores colossais e estamos considerando-os como erro material. (grifou-se)Em complemento a Impugnante detalha os lançamentos contábeis efetuados: (i) quando do pagamento de dividendos, creditava a conta Caixa, a débito da conta do ativo 11033100001 – Adiantamento de Dividendos (em 2011, segundo o descritivo constante no TVF, bem como o razão contábil da conta, os valores pagos a título de dividendos montaram a quantia de R\$ 92.539.433,00); (ii) posteriormente, a conta 11033100001 recebia um crédito do mesmo valor, a contrapartida do débito no PL (lucro passível de distribuição à controladora), tal qual refletido na ficha 38 da DIPJ.

Com isso pretende comprovar que os dividendos distribuídos se referem à destinação de lucros do AC 2011, e que é essa a essência da operação.

Requer, por fim, que seja dado provimento à Impugnação para que seja declarada a insubsistência do Auto de Infração.

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário, conforme ementa do Acórdão nº 08-40.777 - 3ª Turma da DRJ/FOR que apresentou o seguinte resultado:

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

Ano-calendário: 2011

ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. DESCARACTERIZAÇÃO. MÚTUA. FATO GERADOR DE IOF.

Descaracterizadas as transações monetárias como adiantamento para futuro aumento de capital, os aportes de recursos da companhia para empresas controladas ou coligadas devem ser tratados como operações de crédito tipificadas como mútuos sujeitos à incidência de IOF.

REPASSE DE VALORES. ACIONISTA MAJORITÁRIO. DISTRIBUIÇÃO ANTECIPADA DE DIVIDENDOS. OPERAÇÕES DE MÚTUO FINANCEIRO.

Os valores repassados a título de antecipação de dividendos configuram operação de mútuo financeiro.

MÚTUO ENTRE EMPRESAS. INCIDÊNCIA DO IOF.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS SALDOS DEVEDORES GERADOS HÁ MAIS DE 5 (CINCO) ANOS. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PERMISSIVO LEGAL.

A legislação do IOF estabelece que, quando não ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, sua base de cálculo é o somatório dos saldos devedores diários apurados no último dia de cada mês, não havendo que se perquirir o momento em que estes foram gerados para fins de expurgar da tributação os que foram contabilizados há mais de 5 (cinco)anos.

Para demonstrar a regularidade da autuação, basta que o fato gerador mais antigo constante do lançamento ainda não tenha sido fulminado pelo direito de lançar, consoante o regramento contido no art. 150, § 4º, do CTN, nos casos em que houve pagamento antecipado.

NORMA GERAL ANTIELISIVA. NÃO CONFIGURAÇÃO DE APLICAÇÃO DA NORMA.

Não pode prosperar a pretensão de ver nulificado o procedimento fiscal, com base na ausência de regulamentação do art. 116, parágrafo único, do CTN, quando este não foi aplicado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

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

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Da preliminar de decadência

A Recorrente alega que ocorreu decadência de parte das bases de cálculo utilizados pela fiscalização, visto que o saldo credor inicial utilizado pela fiscalização existem valores de períodos de 2007 a 2009, e o fato gerado do IOF deve ser a data da concessão do crédito, assim, por entender que se for considerado como mútuo a operação em questão, deve ser considerado decaído todos os valores anteriores a 2009.

Inclui na argumentação que pela operação ser relacionada a AFAC não poderia ser confundida com mútuo, todavia o ponto principal da autuação é exatamente que o AFAC foi desconsiderado pela fiscalização e considerado como mútuo por conta corrente.

A discussão se a situação fática é AFAC ou conta corrente será tratado no mérito, portanto nesse ponto será considerado como mútuo de conta corrente e o assunto foi objeto de recente apreciação por esta Turma, estando a jurisprudência majoritária espelhada no Acórdão nº 9303-008.712, de 12/06/2019, de relatoria do Ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos:

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

Ano-calendário: 2008, 2009

IOF. FATO GERADOR. OPERAÇÕES DE CRÉDITO SEM PRAZO OU VALOR DEFINIDO. DECADÊNCIA.

O lançamento tributário calculado com base no artigo 7º, inciso I, alínea "a" do Decreto nº 6.306/2007 utiliza como base de cálculo o somatório dos saldos devedores diários apurado no último dia de cada mês. Este mesmo Decreto, em seu artigo 3º, § 1º, inciso I, estabelece que o fato gerador do IOF ocorre na data da efetiva entrega, total ou parcial, do valor que constitua o objeto da obrigação ou sua colocação à disposição do interessado. Valores à disposição do interessado no período autuado podem já ter sido colocados à sua disposição em períodos anteriores e mesmo tributados, isso não afeta essa disponibilidade nos meses subsequentes, assim como a decadência do direito ao lançamento daqueles mesmos períodos anteriores não afeta os seguintes.

Por sua clareza e completude, transcrevo aqui excertos do Voto Conductor, que adoto como razões de decidir

“Há que se destacar, que não mais subsiste em sede do recurso especial de divergência a discussão sobre a existência do fato gerador ... As operações foram consideradas. O que releva agora discutir é quando ocorreram os fatos geradores para verificar a contagem do prazo decadencial.

Há que se apreciar a questão de mérito com base na definição do fato gerador do IOF e de seu momento de ocorrência e para tanto, reproduzo o art. 3º do Decreto nº 6.306 de 14/12/2007, nas normas aplicáveis ao caso concreto deste processo:

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

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

I – na data da efetiva entrega, total ou parcial, do valor que constitua o objeto da obrigação ou sua colocação à disposição do interessado;(…)§ 3º A expressão “operações de crédito” compreende as operações de:

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);(…)Ou seja, a data do fato gerador é aquela em que se coloca à disposição do interessado o valor que constitua o objeto da obrigação, ...

Tal entendimento decorre do disposto no art. 7º, inciso I, alínea "a", do Decreto nº 6.306/2007:

Art. 7º A base de cálculo e respectiva alíquota reduzida do IOF são (Lei nº 8.894, de 1994, art. 1º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 64, inciso I):

I - na operação de empréstimo, sob qualquer modalidade, inclusive abertura de crédito:

a) quando não ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, inclusive por estar contratualmente prevista a reutilização do crédito, até o termo final da operação, a base de cálculo é o somatório dos saldos devedores diários apurado nº último dia de cada mês, inclusive na prorrogação ou renovação:

Ora, pelo que se viu acima, no caso em que não fica definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, a apuração da base de cálculo é complexiva, pois decorre da soma de saldos devedores diários, provém de períodos anteriores àquele em que se faz a apuração, mas a incidência da norma é instantânea: o IOF incide instantaneamente sobre valores disponibilizados a cada operação.

Saliente-se que disponibilizar o valor tributável naquele momento, último dia do mês, não é uma questão de apurar renda, capital ou patrimônio, previamente acumulados e tributados, mas de apurar a base de cálculo ao final do mês, pela soma das disponibilidades nos dias deste mês, independentemente de no primeiro dia haver saldo decorrente de período anterior ou não.

Aliás, se no dia 31 do mês XX-1, no qual, por hipótese estivesse ocorrido decadência, o saldo da conta fosse zero e no dia 01/XX houvesse um depósito de 100, deixaríamos de computá-lo no fato gerador apurável no dia 31/XX ? Parece-me certo que não, pois esse saldo estaria colocado à disposição do interessado, na dicção do art. 3º acima reproduzido.

Contudo, se no mesmo dia 31/XX-1, ainda sob o manto da decadência, houvesse saldo diário de 100, e esse saldo continuasse disponível na conta no dia 01/XX, não estaria ele também disponível para o interessado? Parece-me certo que sim.

Se, ao contrário, houvesse tributação pelo IOF, no mês anterior, do saldo do dia 31/XX1(os mesmos 100), por compor o somatório dos saldos daquele mês, é porque esses 100 estavam disponíveis para o interessado também naquele período. A tributação se faz sobre as disponibilidades financeiras havida na conta, pelo critério do art. 7º (base de cálculo) e a incidência é em cada data em que estão colocadas à disposição do interessado os valores objetos da obrigação. Houve incidência da norma do dia 01/XX até o dia 31/XX, logo, sobre o valor disponível em 01/XX, não cabe falar em decadência ocorrida para o fato gerador decorrente do saldo do dia 31/XX1.

Para a situação em apreço, é a disponibilidade do valor na conta naquele dia 01/XX que permite a incidência do IOF, independentemente da sua origem e existência ou não de prévia tributação. Saliento, ainda, que não se está tributando a riqueza com o IOF, mas os valores postos à disposição do interessado, sejam eles utilizados ou não; entendo ser essa a dicção da norma para o caso concreto.

Dessarte, não se pode afastar a incidência sobre a base de cálculo dos valores disponíveis em um período para o qual não houve decadência, em razão da decadência de períodos anteriores a eles. Só cabe falar em decadência do próprio período apurado e essa não ocorreu.”

Motivo pelo qual não verifico a ocorrência da decadência no presente caso.

Do mérito

Das operações tidas como AFAC

No mérito a Recorrente alega que os valores verificados pela fiscalização são efetivamente AFACs, porém não traz aos autos nenhuma documentação para efetivação do aumento de capital.

A Recorrente traz a discussão o mesmo argumento trazido na Manifestação de Inconformidade, porém sem trazer nenhuma documentação que comprove tal argumentação.

Assim, por entender que a decisão proferida pela instância a quo seguiu o rumo correto, utilizo sua ratio decidendi como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:.

O auto de infração foi lavrado em função da falta de recolhimento do IOF(inclusive o relativo à alíquota adicional prevista nos §§ 15 e 16, do art. 7º do Regulamento do IOF) sobre mútuos que teriam sido efetuados com as empresas UNICON – União de Construtoras Ltda., XINGU Sócio-Ambiental Ltda., Kilmarnock Comercial Ltda., ZAGOPE SGPS, AG Engenharia, Indústria e Comércio Ltda. e AG Construções e Serviços S/A, contabilizados como Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital (AFAC), conforme discriminado na tabela abaixo:

Código	Conta	Tipo	Saldo Inicial	D / C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D / C
1209	AFAC	S	187.440.729,42	D	26.449.291,62	39.029.910,27	174.860.110,77	D
12090	AFAC	S	187.440.729,42	D	26.449.291,62	39.029.910,27	174.860.110,77	D
120902	OUTRAS EMPRESAS	S	0,00		20.892.215,65	20.892.215,65	0,00	
12090200003	AG CONSTRUCOES E SERVIÇOS S/A	A	0,00		20.892.215,65	20.892.215,65	0,00	
120901	EMPRESAS DO GRUPO	S	187.440.729,42	D	5.557.075,97	18.137.694,62	174.860.110,77	D
12090100020	ZAGOPE SGPS	A	174.326.615,92	D	2.982.835,13	2.982.835,13	174.326.615,92	D
12090100010	XINGU SÓCIO-AMBIENTAL LTDA	A	13.045.000,00	D	2.200.000,00	15.154.859,49	90.140,51	D
12090100005	UNICON-Uniao de Construtoras Ltda	A	0,00		370.000,00	0,00	370.000,00	D
12090100017	Kilmarnock Comercial Ltda	A	42.527,76	D	2.979,14	0,00	45.506,90	D
12090100024	AG ENGENHARIA, INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	A	26.585,60	D	1.261,70	0,00	27.847,30	D
12090100022	AGCOMEX COMERCIAL EXPORTADORA LTDA	A	0,14	D	0,00	0,00	0,14	D

A autoridade fiscal, no TVF, esclareceu que tais operações consistem em disponibilização de capital financeiro a outras sociedades, destinado ao aumento do seu capital social, podendo-se distinguir dois momentos da transação: o do repasse dos recursos e o da efetivação do aumento de capital (este um evento futuro e incerto). Detalhando sua natureza, assim complementa:

15. Existem, portanto, duas obrigações: no primeiro momento, o sujeito que adiantou os recursos é credor de uma dada quantia em dinheiro, enquanto no momento em que ocorre a operação do aumento de capital, o sujeito que era credor contrai uma obrigação através da subscrição de ações.

16. Por ocasião da efetivação do aumento de capital, surge, então, uma nova relação, que é a obrigação do subscritor de integralizar o valor correspondente às ações adquiridas.

17. Nesta transação, o sujeito ativo da obrigação compromete-se a colocar à disposição do devedor uma dada quantia em dinheiro, para que faça uso dela até o momento em que ocorrer o aumento de capital, quando deverá ser restituída mediante a compensação da dívida assumida no ato da subscrição das ações.

18. O que ocorre, na realidade, é a compensação, segundo a qual se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

Com isso, concluiu que o AFAC tem nitidamente a natureza de mútuo, pois não se trata de troca de dinheiro por ações, mas sim de uma operação em que ocorre a extinção do mútuo assumido através de compensação, razão pela qual enquadra-se perfeitamente no conceito de mútuo de que trata o art. 586 do Código Civil. Persiste sempre a obrigação de restituir o montante emprestado, quer mediante devolução dos valores adiantados – quando não se concretiza o aumento de capital -, quer através da compensação, quando os recursos são utilizados para quitar o valor correspondente às ações adquiridas.

No caso em tela, consta do TVF que a fiscalizada adiantou recursos financeiros às empresas supracitadas, contabilizados como AFACs, não tendo se concretizado os respectivos aumentos de capital, do que restaram caracterizadas operações de

mútuo. Saliente-se que a pessoa jurídica não juntou à impugnação documentação comprobatória da efetivação dos aumentos de capital.

Com relação especificamente à empresa AG Construções e Serviços S/A, houve o registro de um aumento de capital na conta 12.09.02.00003, em 31/10/2011, no valor de R\$ 12.214.169,52, encerrando a referida conta. No entanto, logo em seguida, em 03/11/2011, houve redução de capital no valor de R\$ 12.907.000,00, demonstrando tratar-se, na verdade, de mútuo de recursos financeiros travestido de AFAC.

A impugnante alega de forma geral que “(...) entende que não se pode sustentar, a menos que as operações tenham sido simuladas (o que não é o caso), que AFACs sejam tratados como mútuos, pois com eles não se confundem, eis que as naturezas jurídicas e seus efeitos são diversos”. Contestou o lançamento argumentando que apenas as operações de empréstimos (mútuos) se sujeitam ao IOF, e que o AFAC não possui natureza de mútuo, mas sim de antecipação, motivo pelo qual não é possível a exigibilidade de IOF sobre essas operações.

Não apresentou defesa com respeito aos lançamentos contábeis decorrentes das operações com a AG Construções e Serviços S/A, acima apontados, nem quanto à remanescência de saldo final considerável nas contas de AFACs junto às empresas do grupo empresarial a que pertence.

Cumprir registrar que a legislação tributária pouco tratou dos AFACs, que correspondem a valores recebidos pela empresa de seus acionistas ou quotistas destinados a serem utilizados como futuro aporte de capital. Entre as poucas exceções temos o Ato Declaratório CST nº 9/76 e os Pareceres Normativos CST nºs 23/81 e 23/83. Considerando que muitas vezes as operações se confundem, é necessário analisar cada uma delas para saber se estamos diante de um mútuo ou de um AFAC.

O primeiro dos Pareceres acima citados, no seu item 4 estabelece que “Ocorrendo a eventualidade de adiantamentos para futuro aumento de capital, qualquer que seja a forma pelas quais os ingressos tenham sido recebidos - mesmo que sob a condição para utilização exclusiva em aumento de capital -, esses ingressos deverão ser mantidos fora do patrimônio líquido, de conformidade com a legislação que rege a matéria e interpretação que decorre do subitem 4.6 do Parecer Normativo CST nº 133/75 (DO de 24/11/75) e Ato declaratório (Normativo) CST nº 9/76 (DO de 11/6/76), por serem esses adiantamentos considerados obrigações para com terceiros, podendo ser exigidos pelos titulares enquanto o aumento de capital não se concretizar.”. Ou seja, ele reconhece que valores recebidos pela empresa de seus acionistas ou quotistas, ainda que destinados a aporte futuro de capital, são créditos desses perante à empresa, podendo ser exigidos a qualquer tempo até que o aumento do capital se concretize.

O outro Parecer, em seu item 2.1, infere que “Não tem relevância a forma pela qual o empréstimo se exteriorize; contrato escrito ou verbal, adiantamento de

numerário ou simples lançamento em conta corrente, qualquer feito que configurar capital financeiro posto à disposição de outra sociedade sem remuneração, ou com compensação financeira inferior àquela estipulada na lei, constitui fundamento para aplicação da norma legal.”.

Ocorre que, evidentemente, a norma infralegal, por si só, não seria suficiente para decisão do litígio, uma vez que não está apta a incluir, dentre as hipóteses de incidência do IOF, operação que não se sujeitaria a tal imposto. No entanto, ao equiparar os AFACs a empréstimos (mútuos), e estes estarem inseridos nas aludidas hipóteses, conforme previsão legal, há que se discorrer sobre a fundamentação para a incidência do imposto sobre essas operações.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional(CTN), define o fato gerador do IOF, quanto às operações de crédito, como sendo a entrega total ou parcial do montante objeto da obrigação ou a sua colocação à disposição do interessado:

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;

O art. 13 da Lei nº 9.779, de 1999, nos limites da autorização constitucional e do fixado no CTN, estabelece que o fato gerador do IOF é a operação de crédito correspondente a mútuo de recursos financeiros, o que independe da formalização de um contrato, quer seja de mútuo, quer seja de conta corrente::

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. (grifouse) Segundo dispõe o Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, que regulamenta o IOF, a expressão “operações de crédito” compreende as operações de empréstimo sob qualquer modalidade e mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física:

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).

Assim sendo, nas operações objeto da autuação, em que houve a disponibilização de recursos financeiros para pessoas jurídicas ligadas, contabilizados como AFACs, e não tendo se concretizado o aumento de capital esperado, está caracterizado o mútuo pela transferência do domínio de coisa fungível (dinheiro), sendo a Impugnante sujeito passivo responsável pelo IOF incidente. O Decreto nº 6.306, de 2007, reafirma sua sujeição passiva nº art. 5º, inciso III, verbis:

Art. 5º São responsáveis pela cobrança do IOF e pelo seu recolhimento ao Tesouro Nacional:

(...)III - a pessoa jurídica que conceder o crédito, nas operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros (Lei nº 9.779, de 1999, art. 13, § 2º). (grifou-se)Vê-se que o alvo da lei e do regulamento não é o instrumento pelo qual se formaliza a operação, mas o negócio jurídico que corresponda a mútuo de recursos financeiros, que pode ou não estar acobertado por um contrato de mútuo ou de conta corrente.

Tal entendimento foi corroborado pelo Ato Declaratório SRF nº 30, de 24 de março de 1999, que reforça a legislação sobre a matéria, in verbis:

Art. 1º. O IOF previsto no art. 13 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, incide somente sobre operações de mútuo que tenham por objeto recursos em dinheiro, disponibilizados sob qualquer forma, e quando o mutuante for pessoa jurídica. (grifou-se) Confirmando essa linha de raciocínio, cabe trazer à baila o teor da Solução de Consulta Cosit nº 50, de 26/02/2015, a cujo entendimento o julgador administrativo de 1ª instância se vincula, por força do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013. Referida SC foi emitida para dirimir dúvida de pessoa jurídica consulente, dedicada à administração e participação em outras pessoas jurídicas, caracterizando-se como “holding pura, ou seja, sem atividades operacionais e a mercado, que não a gestão de participações societárias em demais empresas que com ela conformam um grupo econômico”.

A interpretação adotada foi no sentido de que o fato gerador do IOF ocorre nas operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros, mesmo quando realizadas por meio de conta corrente, não importando a relação de

controle ou coligação entre as pessoas jurídicas envolvidas, conforme se depreende dos excertos abaixo transcritos:

(...)

Vê-se que, para a incidência do IOF sobre as operações de mútuo, importa apenas a entrega ou disponibilização do recurso financeiro pela pessoa jurídica mutuante, sendo irrelevantes aspectos formais mediante os quais a operação se materializa, bem como a natureza de vinculação entre as partes. Vale lembrar que o mútuo é espécie do gênero empréstimo. Nesse ponto, o art. 586 do Código Civil de 2002 define que, no mútuo, uma parte cede a outra coisa fungível, tendo a outra parte a obrigação de restituir igual quantidade de bens do mesmo gênero e qualidade.

Não tendo se efetivado o aumento de capital, remanesce a obrigação de restituir o montante emprestado, mediante a devolução dos valores adiantados, já que não ocorreu a compensação, pois os recursos não foram utilizados para quitar o valor correspondente às ações adquiridas.

Segundo o Manual de Contabilidade Societária - Fipecafi - Ed. 2013, nº recebimento dos recursos adiantados, a empresa deve registrar o ativo recebido, normalmente disponibilidades, a crédito dessa conta específica "Adiantamento para Aumento de Capital".

Quando formalizar o aumento de capital, o registro contábil será a baixa (débito) dessa conta de Adiantamento a crédito do Capital Social.

No caso concreto, a fiscalização descaracterizou as operações de AFACs porque os valores adiantados, ou não foram convertidos em aumento de capital ou o foram depois de transcorrido um lapso muito grande de tempo (120 dias a partir do encerramento do período-base em que se deu o recebimento dos recursos financeiros, com base no Parecer Normativo CST nº 17, de 1984), o que levou ao entendimento de que se tratavam de operações de crédito (mútuo), sujeitas ao IOF não apurado e não recolhido.

(...)

Assim, considerando que os valores dos adiantamentos já haviam sido disponibilizados antes do ano-calendário de 2011 (haja vista a existência de vultosos saldos devedores no dia 01/01/2011), e que não ficou demonstrado, pela documentação constante nos autos, que os recursos repassados representavam realmente um pagamento antecipado para aquisição de ações ou cotas a serem criadas quando do aumento de capital (o qual não se concretizou), ficou consignada a operação de crédito, com os contornos de um contrato de mútuo, do que concluo pela improcedência da impugnação nesse quesito.

Ora o ponto principal da autuação é exatamente que a Recorrente não apresentou provas de que os valores transferidos supostamente como AFAC foram efetivados como aumento de capital social das empresas que receberam os valores, por esse motivo devendo ser mantida a autuação em relação a esse tema.

Das operações tidas como antecipação de dividendos

Mais uma vez a Recorrente somente traz as alegações de que os valores enviados como antecipação de dividendos não podem ser considerados como mútuo e, portanto, não sendo passível de cobrança de IOF.

Todavia o pronto principal da autuação e da manutenção pelo acórdão recorrido é de que a Recorrente não apresentou documentação para demonstrar os valores de lucro e do respectivo dividendo, como podemos verificar do trecho abaixo do TVF:

FALTA DE COBRANÇA E RECOLHIMENTO DO IOF SOBRE MÚTUOS DE RECURSOS FINANCEIROS CONTABILIZADOS COMO ADIANTAMENTO DE DIVIDENDOS:

31. A fiscalizada foi intimada a comprovar com documentos que os valores repassados para a Andrade Gutierrez S/A, contabilizados na conta 11.03.31.00001 – Adiantamento de Dividendos, são efetivamente adiantamento de dividendos, mas não apresentou tais documentos solicitados pela fiscalização no item 3, do Termo de Intimação Fiscal nº 5, quais sejam: memória de cálculo dos lucros apurados e distribuídos relativos a balanços intermediários, bem como ao final do exercício. A distribuição antecipada de dividendos então resta caracterizada como operação de mútuo de recursos financeiros, até porque a contrapartida do adiantamento deveria ser a conta de lucros acumulados e não conta do ativo da empresa.

A Recorrente alega tanto em sede de impugnação quanto em sede do Recurso Voluntário que não existe legislação para cobrança de IOF sobre adiantamento de dividendos, e traz como prova que na DIPJ 2012, ano-calendário 2011, existem uma destinação de R\$ 94.116.000,00 a título de dividendos distribuídos, pagos ou creditados, que segundo a Recorrente demonstra que os valores de R\$ 92.539.433,00 questionados pela fiscalização estariam demonstrados.

Ora somente a alegação que tais valores estariam incluídos dentro dos valores apresentados no DIPJ não podem ser aceitos como prova, primeiro por não são valores iguais, e também não foram apresentadas memórias de cálculo para que demonstra-se que tais valores são efetivamente de antecipação.

Posto isso utilizo os elementos apresentados pela decisão recorrida e a sua *ratio decidendi* como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis.:

No curso do procedimento fiscal, a Impugnante foi intimada a comprovar com documentos que os valores repassados para a Andrade Gutierrez S/A, sua controladora, registrados a débito da conta 11.03.31.00001 – Adiantamento de Dividendos, eram efetivamente adiantamento de dividendos, mas não apresentou os documentos solicitados pela fiscalização no item 3 do Termo de Intimação Fiscal nº 5 (fl. 605), nos seguintes termos:

3. Apresentar documentos que comprovem os valores contabilizados na conta 11.03.31.00001 – Adiantamento de Dividendos, no ano de 2011, juntando a

memória de cálculo dos lucros apurados e distribuídos em balanços intermediários bem como, ao final do exercício.

Em resposta apresentada no dia 12/12/2014 (fls. 608/610), a empresa informou que não foi possível fazer o levantamento das memórias de cálculo requeridas para o período de 2011, tendo enviado, contudo, cópia da ata que deliberou sobre a distribuição dos dividendos (fls. 724/725).

Assim, a autoridade fiscal caracterizou a distribuição antecipada de dividendos como operação de mútuo de recursos financeiros, até porque a contrapartida do adiantamento deveria ser a conta de lucros acumulados e não conta do ativo da empresa.

Em sua peça de defesa, a empresa alegou que não há, na legislação brasileira, vedação à distribuição antecipada de dividendos, e que o Auto de Infração não contém a fundamentação para sua tributação.

Acrescentou que, conforme a DIPJ 2012 (fls. 867/870), possuía no início do AC 2011 a quantia de R\$ 568.612.205,03 a título de lucros acumulados passíveis de distribuição, devidamente informados na Ficha 37, linha 40. Disso seria possível concluir que, ainda que tivesse apurado prejuízo naquele AC (o que não ocorreu), possuía reservas suficientes para distribuir dividendos a seus controladores em monta muito superior a R\$ 92.539.433,00, valor efetivamente distribuído. Na Ficha 38 foi informada a destinação do lucro do exercício no valor de R\$ 94.116.000,00, composto dos dividendos adiantados no AC 2011(R\$ 92.539.433,00) e da destinação procedida no fechamento do balanço, de acordo com ata da Assembleia Geral Ordinária (fls. 871/872).

Noutro giro, a Impugnante argumentou que a Andrade Gutierrez S/A, por sua própria função de Holding, apresenta altos montantes de lucros acumulados, não havendo razão para que duas empresas com altos lucros, fartamente capitalizadas, realizassem mútuo entre si. Assim sendo, as quantias alocadas na conta 11033100001 – Adiantamento de Dividendos teriam a natureza de pagamento de dividendos, conforme o próprio nome da rubrica indica.

Quanto à segunda coluna da tabela abaixo, extraída do TVF e que diz respeito à apuração do IOF pela Fiscalização, informou que não tem conhecimento da origem de tais valores, os quais considera como erro material:

(...)

Com vistas a esclarecer os lançamentos contábeis relativos ao adiantamento de dividendos, informou que creditava a conta Caixa, debitando a conta 11033100001 – Adiantamento de Dividendos. Posteriormente, a mesma conta do ativo(11033100001) recebia um crédito do mesmo valor, em contrapartida do débito no Patrimônio Líquido, tal qual refletido na Ficha 38 da DIPJ (ou seja, o débito se dava no lucro passível de distribuição à controladora):

(...)

Com isso, pretendeu demonstrar que os dividendos distribuídos se referem à destinação de lucros do próprio AC 2011, sendo essa a essência da operação. Arrematou afirmando que lançamentos contábeis não podem se sobrepor à essência do fato, sob pena de modificar a realidade fática e a verdade material.

Procede a alegação da Impugnante no sentido de que a legislação pátria não veda a distribuição antecipada de lucros. Contudo, conforme se depreende do art. 204 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a possibilidade de distribuir lucros aos sócios ou acionistas mesmo antes do encerramento do exercício social, conhecidos na legislação societária como dividendos intermediários, está condicionada à existência de previsão contratual ou estatutária para que sejam declarados dividendos intermediários e levantados balanços intermediários, semestrais ou em períodos menores, in verbis:

Dividendos Intermediários Art. 204. A companhia que, por força de lei ou de disposição estatutária, levantar balanço semestral, poderá declarar, por deliberação dos órgãos de administração, se autorizados pelo estatuto, dividendo à conta do lucro apurado nesse balanço.

§ 1º A companhia poderá, nos termos de disposição estatutária, levantar balanço e distribuir dividendos em períodos menores, desde que o total dos dividendos pagos em cada semestre do exercício social não exceda o montante das reservas de capital de que trata o § 1º do artigo 182.

§ 2º O estatuto poderá autorizar os órgãos de administração a declarar dividendos intermediários, à conta de lucros acumulados ou de reservas de lucros existentes no último balanço anual ou semestral. (grifou-se)No caso concreto, conforme observado pela autoridade autuante, constatase que, apesar da previsão constante no art. 15 do Estatuto Social da companhia, não ocorreu o atendimento, pela pessoa jurídica, das condições legais que possibilitariam a distribuição antecipada de lucros à acionista majoritária, Andrade Gutierrez S/A. Isto porque, a despeito da intimação para apresentar documentos que comprovassem os valores contabilizados na conta 11.03.31.00001 – Adiantamento de Dividendos (conforme item 3 do Termo de Intimação fiscal nº 5, supratranscrito), a Impugnante respondeu que não foi possível fazer o levantamento da documentação requerida para o período de 2011 (memórias de cálculo, balanços intermediários).

Embora o interessado alegue a inexistência de fundamentação legal para tributação de antecipação de dividendos e a não ocorrência do fato gerador do IOF, tal argumento não pode prevalecer. As operações de antecipação de dividendos configuram efetivamente operações de crédito, sujeitas ao IOF, enquadrando-se no conceito de mútuo de recursos financeiros, em virtude da antecipação de um fluxo financeiro futuro de dividendos do qual a acionista seria credora.

Assim sendo, ainda que tivessem sido satisfeitas todas as condições determinadas pela legislação societária para a distribuição antecipada de dividendos, entendendo

acertada a conclusão da autoridade fiscal no sentido de que a disponibilização de recursos à Andrade Gutierrez S/A configura operação de crédito para fins de incidência do IOF. De fato, conforme já explicitado neste Voto, o art. 13 da Lei nº 9.779, de 1999 prescreve que as operações de crédito alcançam o mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas.

E a figura do mútuo não deve ser tomada em termos restritos, já que, segundo o art. 7º, § 13, do Decreto nº 6.306, de 2007, também são consideradas operações de crédito nessa modalidade aquelas que, pela sua natureza, importem colocação ou entrega de recursos à disposição de terceiros, quando decorrentes de registros ou lançamentos contábeis ou sem classificação específica. O próprio art. 3º, § 3º, já reproduzido, explicita o amplo espectro abrangido pela expressão “operações de crédito”.

O fato de ter a Assembléia Geral realizada em 30/04/2012 aprovado a distribuição de dividendos no valor de R\$ 94.116.000,00, informado na Ficha 38 da DIPJ, não exclui a natureza de operação de crédito da antecipação desses valores.

De acordo com os dispositivos legais acima transcritos, corroborados pelo Ato Declaratório SRF nº 30, de 1999, e pela Solução de Consulta Cosit nº 50, de 2015, não há qualquer exceção para operação de crédito efetuada entre empresas de um mesmo grupo empresarial, de modo que o IOF é exigível mesmo nessas circunstâncias.

Assim, diante das razões expostas anteriormente, conclui-se que os valores antecipados pela Impugnante à sua acionista majoritária caracterizam-se como mútuo de recursos financeiros entre ambas e, portanto, não devem ser excluídos da base de cálculo do IOF.

Devido a mais uma vez a Recorrente não apresentar nenhuma nova documentação que comprove a efetiva base desses valores não verifico motivo para reformar a decisão nesse ponto específico.

Da conclusão

Diante do exposto voto por conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow