



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720565/2016-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-013.613 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2023
Recorrente HYDRIA PARTICIPACOES E INVESTIMENTOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

ADIANTAMENTOS PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL - AFAC. INCIDÊNCIA.

A falta de observação das condições e prazos para que se concretize o aumento de capital, que motivou os adiantamentos, implica na caracterização dessas operações como se mútuo fossem e as sujeita à incidência do IOF.

Os adiantamentos de recursos financeiros, sem remuneração, feitos por uma pessoa jurídica a sociedade controlada, configuram operação de mútuo, e sujeitam-se à incidência do IOF quando: a) entre a prestadora e a beneficiária não haja comprometimento, contratual e irrevogável de que tais recursos se destinem a futuro aumento de capital; e b) o aumento de capital não for efetuado por ocasião da primeira AGE ou alteração contratual, conforme o caso, que se realizar após o ingresso dos recursos na sociedade tomadora.

OPERAÇÃO DE MÚTUO DE RECURSOS FINANCEIROS POR MEIO DE CONTA CORRENTE. INCIDÊNCIA.

O IOF 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. Portanto, ocorre o fato gerador do imposto nas operações de crédito dessa natureza também quando realizadas por meio de conta corrente, sendo irrelevante a existência de relacionamento entre as pessoas jurídicas envolvidas.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Laércio

Cruz Uliana Junior, que dava provimento ao recurso voluntário, para afastar a incidência do IOF sobre as operações classificadas pela recorrente como AFAC, caso devidamente comprovada a integralização do capital nas controladas, com a respectiva escrituração contábil. Vencida a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, que dava provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Laércio Cruz Uliana Junior, Marcos Antonio Borges, Juciléia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

Trata-se de auto de infração para exigência de Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), referente a fatos geradores ocorridos nos anos de 2012 a 2014, no valor total (incluindo juros de mora e multa de ofício) de R\$ 13.893.008,99.

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL

Do Termo de Verificação Fiscal de fls. 775/791, parte integrante do mencionado auto de infração, extraem-se, em síntese, as seguintes informações.

A empresa fiscalizada Juruena Participações e Investimentos S/A, doravante JURUENA, é controladora de Pequenas Centrais Hidrelétricas – PCH, construídas no Mato Grosso entre os anos de 2009 e 2011.

A JURUENA é sociedade anônima fechada e tem como atividade econômica o CNAE 64.62-0/00 – Holdings de instituições não financeiras.

Informa o agente fiscal que os procedimentos iniciais de fiscalização revelaram fortes indícios de irregularidades tributárias, a saber: falta de recolhimento de IOF sobre "empréstimos" às pequenas centrais hidrelétricas (PCH).

Segundo a autoridade fiscal, esses empréstimos, tributáveis pelo IOF, ocorreram de duas formas: empréstimos disfarçados de Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital (AFAC) e empréstimos na modalidade conta corrente entre a controladora JURUENA e suas coligadas.

1. Dos Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital (AFAC)

Esclarece o agente fiscal que, em decorrência das análises, verificou a existência de vultosos Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital (AFAC), registrados pelo contribuinte na conta 1030101100001028 – “participações societárias”. Nesta conta, praticamente todos os lançamentos são a débito com o histórico adiantamento para futuro adiantamento de capital. A análise contábil também permitiu verificar que não há nos ativos relativos à participação societária a segregação dos diferentes investimentos. Ou seja, apenas pela análise da escrituração não é possível identificar quanto dos adiantamentos foi convertido em aumento de capital e tampouco em quais controladas.

Informa que, em virtude da deficiência da escrituração, a contribuinte foi intimada por meio do Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 04 a detalhar os valores recebidos das

coligadas, valores repassados às coligadas, valores de AFAC e valores de AFAC convertido.

Aduz que, na resposta ao TIF nº 6, a contribuinte informou que no saldo inicial da conta participações societárias há reservas de reavaliação, embora não tenha apresentado maiores detalhes sobre esta reserva.

Constatou o autor do procedimento, nas análises realizadas, que existe na conta do Patrimônio Líquido "2040202100002032 - Reservas de reavaliação reflexa" com saldo inicial (em 2011) de R\$ 25.424.000,00. Por outro lado, no patrimônio líquido das controladas (PCHs) há a conta "243011000002945 - Reavaliação".

Desta forma, concluiu a autoridade fiscal que o saldo de adiantamentos para futuro aumento de capitais não convertidos e que estariam incluídos na base de cálculo do IOF, é o saldo da conta de participações societárias correspondente, excluindo-se o valor da reserva de reavaliação e o capital subscrito nas investidas (PCH).

Assim, o agente fiscal calculou os saldos diários, considerando os créditos e débitos (planilha com o detalhamento destes saldos diários encontra-se como arquivo não paginável no processo). Partindo destes saldos diários, calculou as bases para a apuração do IOF sobre os adiantamentos não convertidos e considerados como mútuos e apurou o imposto.

2. Dos empréstimos em conta corrente

Informa a autoridade fiscal que a contribuinte contabiliza, além dos adiantamentos de capital, créditos e débitos com suas controladas.

Esclarece que, após realizar um balanço diário entre as contas de crédito e débito (ativo e passivo), identificou, ao final de cada período, saldos dos empréstimos concedidos às PCH.

Constatou, portanto, que existe um conta corrente entre as empresas através do qual a JURUENA "financia" despesas das controladas. As controladas, por sua vez, também transferem valores para a JURUENA, no entanto, sempre restando um saldo em favor da controladora.

Concluiu o agente fiscal que, uma vez que a contribuinte controla créditos e débitos com as PCH em contas do ativo e passivo, fez-se necessário apurar os saldos diários das contas do ativo, após descontados os saldos credores das contas do passivo e os valores líquidos diários de novos créditos/débitos.

Informa, por fim, que a base de cálculo tributável é o somatório mensal dos saldos devedores diários (tributando-se somente o saldo devedor líquido), sobre os quais aplicou a alíquota de 0,0041% ao dia, bem como o somatório dos acréscimos devedores líquidos das contas do ativo, tributados à alíquota de 0,38%.

II. DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do auto de infração em 12/12/2016, e irressignada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 797/826, em 11/01/2017, por meio da qual oferece, em apertada síntese, as seguintes razões de defesa.

Informa que a JURUENA é acionista controladora integral das seguintes cinco sociedades de propósito específico — SPE, cujos objetos sociais concentram atividades de geração e comercialização de energia elétrica através de Pequenas Centrais Hidrelétricas localizadas — PCH ao longo do Rio Juruena, na Amazônia mato-grossense: (1) Campos de Julio Energia S.A.; (2) Parecis Energia S.A.; (3) Rondon Energia S.A., (4) Sapezal Energia S.A.; e (5) Telegráfica Energia S.A.

Esclarece que, para a viabilização de investimentos na construção das PCH, cada uma das SPE firmou contrato de financiamento mediante abertura de crédito com o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social — BNDES, no qual consta a impugnante como parte interveniente.

Aduz que, dentre as obrigações assumidas pela impugnante nesses contratos de financiamento, consta a de suprir, mediante aumento de capital social das SPE, em dinheiro, as insuficiências de recursos que ocorrerem na execução do projeto.

Informa que, em fiel cumprimento à obrigação assumida na qualidade de interveniente dos contratos de financiamentos celebrados entre as SPE e o BNDES, firmou com cada uma de suas subsidiárias integrais um Instrumento Particular de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital — AFAC, visando adiantar valores para futura conversão em capital social da PCH.

Paralelamente aos AFAC firmados, a impugnante também celebrou com as SPE um contrato de gestão de caixa, visando otimizar o fluxo de valores.

Da preliminar de nulidade do auto de infração

Em preliminar, sustenta a impugnante a nulidade do auto de infração, por dois motivos.

O **primeiro**, por erro na indicação do dispositivo legal apontado como infringido pelo autor do procedimento.

Segundo a suplicante, o agente fiscal fundamentou a cobrança de IOF no art. 2º, inciso II do Decreto 6.306, de 2007, no entanto, nenhum dos aportes realizados pela contribuinte e analisados no Termo de Verificação se referem a operações de câmbio, razão pela qual não seria possível compreender a razão da indicação do inciso II do art. 2º do Decreto 6.303/2007 como dispositivo legal violado.

Aponta acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que teria concluído pela insubsistência do lançamento quando há descompasso entre os fatos narrados e o dispositivo legal indicado como infringido.

Aduz que a indicação de dispositivo legal equivocado no auto de infração viola não apenas o inciso IV do art. 10 do Decreto 70.235, de 1972, como também o art. 142 do Código Tributário Nacional.

Protesta pelo cancelamento do lançamento, sob pena de caracterizar cerceamento do seu direito de defesa e implicar violação aos princípios da ampla defesa e do devido processo legal.

A seguir, aponta a impugnante o outro motivo que levaria à nulidade do auto de infração: erro na definição da base tributável.

Assevera a suplicante que o Fisco promoveu a cobrança de IOF em virtude dos valores transferidos às subsidiárias a título de aumento de capital social, em cujos instrumentos particulares de AFAC há a expressa indicação das datas e valores efetivamente contribuídos.

Alega que, ainda que os valores contribuídos sejam considerados mútuos e não AFACs, como os valores estão determinados, a cobrança do IOF deveria ser feita com base no inciso I, do §1º do art. 3º do Decreto 6.306, de 2007, tendo como base de cálculo a determinada na alínea "b", do inciso I, do art. 7º do mesmo Decreto 6.306, de 2007.

Entretanto, o agente fiscal utilizou a base de cálculo estabelecida na alínea "a", do inciso I, do art. 7º do Decreto 6.306, de 2007.

Sustenta que não apenas a base de cálculo utilizada foi equivocada, como também a determinação do fato gerador, pois, no seu entender, enquanto nos contratos de mútuo com valores definidos o fato gerador é a liberação ou a colocação à disposição do montante, no mútuo sem valor definido o fato gerador é a aferição dos saldos médios diários.

Conclui a impugnante que, ao não efetuar o lançamento utilizando como base de cálculo o saldo da conta de participações societárias a partir de 1º de janeiro de 2012 e considerado fato gerador equivocado, o agente fiscal violou o art. 142 do Código Tributário Nacional.

Do mérito

No mérito, protesta a suplicante contra o feito fiscal, que, no seu entender, pretendeu desqualificar os AFAC e o contrato de gestão de caixa, de forma a qualificá-los como mútuos realizados entre a impugnante e suas subsidiárias.

São, em resumo, as seguintes as razões de defesa:

“(i) Os valores adiantados pela Impugnante às SPEs representam, em decorrência de obrigação assumida como parte interveniente nos contratos de financiamentos firmados entre as SPEs e BNDES, e tal como suportados em contratos de AFAC e contabilizados em conta patrimonial, adiantamento para futuro aumento de capital; sendo certo que a parcela remanescente será brevemente convertida em capital.

(ii) Não há Lei que imponha restrições ou obrigações tributárias aos Contribuintes relacionadas ao AFAC, tampouco há na legislação societária estipulação de prazo para que ocorra o aumento de capital;

(iii) O mútuo, contrato típico previsto no Código Civil, não pode ser distorcido para englobar o contrato de AFAC, cujas transações não representam empréstimos de coisas fungíveis, tampouco há nelas a obrigação de restituição de valores, sob pena de violação ao art. 110 do CTN;

(iv) O Parecer CST 17/84 foi editado no contexto do IRPJ e não do IOF, daí a sua inaplicabilidade ao caso;

(v) Por força dos contratos de financiamentos firmados entre as SPEs e o BNDES, há vedação para que as SPEs assumam novas dívidas; em vista desta vedação, a Impugnante, em natural decorrência de sua posição de controladora integral das centralizadas, captou recursos em benefício das "centralizadas" e os disponibilizou em conta gerida no âmbito do contrato de administração de caixa; e

(vi) A gestão de recursos é característica ordinária das empresas holdings por não representar "empréstimo de coisas fungíveis" e não implicar na obrigação de "restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade", referido modelo contratual possui natureza diversa do contrato de mútuo.”

Da multa de ofício

Nesse tema, sustenta a impugnante que, caso esta Turma Julgadora decida pela manutenção do lançamento que deu origem a esse processo, por meio de julgamento em que houver empate de votos, seria razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração.

Nesse cenário, requer, com fundamento no art. 112 do CTN, que esse Colegiado afaste a exigência da multa *ex officio* de 75%.

Da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício

Alega a impugnante que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal.

Ressalta a suplicante que multa não é tributo e que, no seu entender, só haveria previsão legal para que os juros calculados à taxa SELIC incidissem sobre tributo (e não sobre multa). Aponta precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Conclui no sentido de que a cobrança de juros sobre a multa desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal.

Em decisão unânime, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília julgou improcedente a impugnação, mantendo-se a integridade do crédito tributário constituído, em acórdão assim ementado:

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

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

ADIANTAMENTOS PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA DO IOF.

Os adiantamentos de recursos financeiros, sem remuneração, feitos por uma pessoa jurídica a sociedade controlada, configuram operação de mútuo, e sujeitam-se à incidência do IOF quando: a) entre a prestadora e a beneficiária não haja comprometimento, contratual e irrevogável de que tais recursos se destinem a futuro aumento de capital; e b) o aumento de capital não for efetuado por ocasião da primeira AGE ou alteração contratual, conforme o caso, que se realizar após o ingresso dos recursos na sociedade tomadora.

MÚTUO ENTRE PESSOAS LIGADAS. CONTA CORRENTE. INCIDÊNCIA DO IOF.

As operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre quaisquer pessoas jurídicas sujeitam-se à incidência do IOF, independentemente da forma pela qual os recursos sejam entregues ou disponibilizados ao mutuário. Ocorre o fato gerador do imposto nas operações de crédito dessa natureza também quando realizadas por meio de conta corrente, sendo irrelevante a relação de controle ou coligação entre as pessoas envolvidas.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada, a recorrente, em sede de recurso voluntário, reiterou os argumentos contidos na impugnação, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, no sentido de cancelar integralmente a autuação, em extenso documento recursal com a presente estrutura:

I – Tempestividade;

II – Dos fatos

III – Preliminarmente: da nulidade do auto de infração

III.1 – Erro na indicação do dispositivo legal infringido – violação ao inciso IV do art. 10 do Decreto nº 70.235/72

III.2 – Erro na definição da base tributável – violação do art. 142 do Código Tributário Nacional

III (sic) – Do mérito

III.1 (sic) – Contexto em que se insere o adiantamento para futuro aumento de capital realizado pela recorrente

IV.2 – Da conversão dos valores adiantados pela recorrente ocorrida em 2 de junho de 2017 e a confirmação da natureza do AFAC

III.3 (sic) – Breves comentários sobre AFAC e a impossibilidade da tributação pelo IOF

1) Inexistência de LEI impondo restrições ou condições ao AFAC

2) Inexistência de PRAZO para conversão dos valores aportados

3) Inaplicabilidade do PN 17/84 ao contexto do IOF

IV.4 – Impossibilidade do enquadramento do AFAC no conceito de “mútuo”

IV.5 – Não incidência de IOF sobre gestão de caixa

IV.6 – Da impossibilidade de exigência da multa no caso de dúvida – aplicação do artigo 112 do CTN

IV.7 – Impossibilidade de cobrança de juros sobre a multa

V – Do pedido

Por fim, requer o provimento do Recurso Voluntário, para que “(i) *seja declarado nulo o auto de infração; ou, caso assim não se entenda* (ii) *seja julgado insubsistente o lançamento*”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

A matéria controvertida resume-se à incidência do IOF, entre os anos de 2012 a 2014, sobre as operações enquadradas pela autoridade fiscal como empréstimos, enquanto sustenta a recorrente que se trata de operações não tributadas de Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital – AFAC e de gestão de caixa.

Tem-se do recurso voluntário que:

“A Recorrente é pessoa jurídica que atua como holding de instituições não-financeiras, tendo por exclusivo objeto social a participação em outras sociedades, como sócia ou acionista, e a realização de investimentos no mercado em geral.

Por esta razão, no regular exercício de seu objeto social, a Recorrente é acionista controladora integral das seguintes cinco sociedades de propósito específico – SPEs, cujos objetos sociais concentram atividades de geração e comercialização de energia elétrica através de Pequenas Centrais Hidrelétricas localizadas – PCHs ao longo do Rio Juruena, na Amazônia mato-grossense: Campos de Julio Energia S.A.; Parecis Energia S.A.; Rondon Energia S.A., Sapezal Energia S.A.; e Telegráfica Energia S.A.

Para a viabilização de investimentos na construção das PCHs, cada uma das SPEs firmou contrato de financiamento mediante abertura de crédito com o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES, no qual consta a Recorrente como parte interveniente.

Dentre as obrigações assumidas pela Recorrente nestes contratos de financiamento, consta na cláusula décima segunda a de suprir, mediante aumento de capital social das SPEs, em dinheiro, as insuficiências de recursos que ocorrerem na execução do projeto.”

1. Preliminares

1.1. Erro na indicação do dispositivo legal infringido – violação ao inciso IV do art. 10 do Decreto nº 70.235/72

A recorrente sustenta que o Auto de Infração restaria nulo em virtude de erro na indicação do dispositivo legal infringido, acarretando em violação ao inciso IV do art. 10 do Decreto nº 70.235/72:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGURO OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS - IOF
INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CÂMBIO

Falta de recolhimento do IOF relativo aos empréstimos realizados às empresas coligadas, conforme detalhado no termo de verificação fiscal.

Defende que o equívoco na indicação do tipo legal acarretou prejuízo na compreensão da infração a que foi sujeita e, com base no relatório fiscal do auto de infração, foi obrigada a imaginar que o Fisco pretendeu imputar a cobrança de IOF sobre os valores transferidos às subsidiárias a título de aumento de capital social.

A argumentação é rasa, porquanto se trata de evidente erro material, sendo que, no texto da própria descrição da infração e em todo Relatório Fiscal, a autoridade fiscal refere-se à operações de empréstimo e nunca câmbio.

Reproduzo parte do relatório fiscal, em que resta clara a base legal quanto à reclassificação das operações de AFAC:

“Destarte, demonstrado que os recursos repassados não representaram realmente um pagamento antecipado para aquisição de ações ou quotas de capital (AFAC), o aporte de recursos financeiros, efetuados sistematicamente, caracteriza-se como uma operação de crédito correspondente a mútuo, **nos exatos termos da configuração do fato gerador do IOF, previsto no art. 13 da Lei nº 9.779/99:**

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.”
(destaquei)

Quanto à segunda infração, que define a incidência de IOF sobre operações de gestão de caixa/conta-corrente, o Relatório Fiscal também apresenta o devido embasamento:

“O art. 7º da Instrução Normativa RFB nº 907, de 9 de janeiro de 2009, além de reiterar que a incidência do imposto prevista no art. 13 da Lei nº 9.779, de 1999, independe da forma pela qual os recursos financeiros são disponibilizados, regulamenta a determinação da base de cálculo, nas hipóteses de operações de mútuo realizadas por intermédio de conta corrente, nos casos em que o valor da operação seja ou não previamente definido:

Art. 7º O IOF incidente sobre operações de crédito concedido por pessoas jurídicas não financeiras, de que trata o 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.(sublinhei)

(...)

§ 2º Nas operações de crédito realizadas por meio de conta corrente sem definição do valor de principal, a base de cálculo será o somatório dos saldos devedores diários, apurado no último dia de cada mês.

§ 3º Nas operações de crédito realizadas por meio de conta corrente em que fique definido o valor do principal, a base de cálculo será o valor de cada principal entregue ou colocado à disposição do mutuário.”

A meu ver, os fatos descritos pela autoridade fiscal possui tamanha clareza, que a recorrente apresentou, de forma detalhada, sua defesa e interpôs recurso voluntário atacando todas as infrações que lhe foi imposta, sem que se vislumbre, sequer, qualquer prejuízo ao direito ao contraditório e à ampla defesa.

Isso porque, restando o enquadramento legal utilizado e a descrição dos fatos aptos a permitir a identificação da infração imputada ao sujeito passivo, e estando presentes nos autos todos os documentos que serviram de base para a autuação sob exame, não há que se falar em cerceamento de defesa.

Ademais, constata-se dos autos que diversas foram as interações entre a autoridade fiscal e o sujeito passivo, sendo que esta participou ativamente do procedimento fiscalizatório, apresentando documentos e concedendo informações. Entendo que recorrente teve plenas condições de defender-se das imputações feitas através do auto de infração.

Nesta seara, diversos são os acórdãos neste Conselho que abraçam o entendimento de que não ocorre nulidade quando há demonstração suficiente dos motivos da autuação.

“NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando a autoridade fiscal demonstra de forma suficiente os motivos pelos quais o lavrou, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao contribuinte e sem que seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito.”

(Processo nº 10814.723542/2013-66, Acórdão nº 3301-003.196, Conselheiro Valcir Gassen)

“CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Inexiste ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório quando a contribuinte demonstra ter pleno conhecimento dos fatos imputados pela fiscalização, bem como da legislação tributária aplicável, exercendo seu direito de defesa de forma ampla nos apelos apresentados.”

(Processo nº 10825.721567/2017-20, Acórdão nº 1302-004.095, Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias)

“NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando a autoridade fiscal demonstra de forma suficiente os motivos pelos quais o lavrou, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao contribuinte e sem que seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito.”

(Processo nº 10283.724968/2015-44, Acórdão nº 1401-002.901, Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin)

“NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. FALTA DE MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não ocorre a nulidade do feito fiscal quando a autoridade demonstra de forma suficiente os motivos pelos quais o lavrou, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao contribuinte e sem que seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito.”

(Processo nº 10880.679805/2009-12, Acórdão nº 3402-004.849, Conselheiro Waldir Navarro Bezerra)

“CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA

Tendo a Recorrente apresentado Impugnação e Recurso com alegações de mérito há a demonstração que teve pleno conhecimento de todos os fatos e aspectos inerentes ao lançamento com condições de elaborar as peças impugnatórias e recursais, sem prejuízo ao devido processo legal e a ampla defesa.”

(Processo nº 11128.009225/2008-77, Acórdão nº 3201-005.513, Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade)

“NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando a autoridade fiscal demonstra de forma suficiente os motivos pelos quais o lavrou, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao contribuinte e sem que seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito.”

(Processo nº 10380.902378/2009-12, Acórdão nº 3301-003.615, Relator Valcir Gassen)

“NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - INEXISTÊNCIA.

Não havendo vício formal na peça básica, ensejando prejuízo à defesa, é de rejeitar-se preliminar de nulidade da autuação “

(Processo nº: 10865.000392196-51, Acórdão nº: 203-06.682, Conselheiro Sebastião Borges Taquary)

“AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO TIPIFICAÇÃO LEGAL. VÍCIO. INOCORRÊNCIA.

(...) Ademais, o autuado deve se defender dos fatos que lhe foram imputados e não da capitulação da infração. Estando a descrição dos fatos corretamente narrada no Auto de

Infração e ficando evidente, nos autos, que o sujeito passivo compreendeu perfeitamente do que era acusado e exerceu plenamente seu direito à Ampla Defesa e ao Contraditório, não ocorre vício no procedimento administrativo.(...) “

(Processo nº 11128.000142/2006-51; Acórdão nº 3002-000.487; Relator Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves)

“NULIDADES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o sujeito passivo revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. Comprovada a legitimidade do lançamento efetuado de ofício e cumpridas as formalidades legais dispostas em lei para sua efetivação, afastam-se, por improcedentes, as preliminares argüidas. (...) “

(Processo nº 13864.720160/2012-01; Acórdão nº 1201-002.301; Relator Conselheiro Rafael Gasparello Lima)

No caso concreto, o Relatório Fiscal foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando adequada motivação jurídica e fática. Além disso, a peça acusativa contém a descrição pormenorizada dos fatos imputados ao sujeito passivo, indica os dispositivos legais que ampararam o lançamento e expõe os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos que ensejaram a sua lavratura.

Com efeito, o contribuinte deve apresentar defesa dos fatos retratados na autuação, pois ali estão de forma pormenorizadamente descritos, de forma clara e precisa, estando evidenciado no presente caso que não houve nenhum prejuízo à defesa. Corrobora tal fato que a recorrentes apresentou impugnação e, posteriormente, recurso voluntário, com alegações de mérito, o que demonstra que houve pleno conhecimento dos fatos e aspectos inerentes ao lançamento com condições de elaborar as peças impugnatória e recursal.

Portanto, estando presentes os elementos do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, especialmente quanto ao inciso IV (“*disposição legal infringida e a penalidade aplicável*”), rejeita-se esta preliminar de nulidade.

1.2. Erro na definição da base tributável – violação do art. 142 do Código Tributário Nacional

Alega também, erro na definição da base tributável, o que consistiria em violação ao art. 142 do Código Tributário Nacional.

CAPÍTULO II

Constituição de Crédito Tributário

SEÇÃO I

Lançamento

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria

tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Segue em sua sustentação, que:

“Logo, partindo-se do equivocado entendimento do agente fiscal de que os valores contribuídos são mútuos e não AFACs, e considerando-se que o instrumento de AFAC indicou cada uma das remessas que seriam feitas, COM VALORES DETERMINADOS, conclui-se que a cobrança do IOF, caso fosse devida – o que se admite apenas para fins de argumentação – deveria ser feita com base no inciso I, do §1º do art. 3º do Decreto 6.306/2007, que assim dispõe sobre o fato gerador do imposto:

“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;”

Entende que os valores remetidos às subsidiárias foi previamente definido, portanto, se fosse o caso de autuação, o enquadramento deveria se dar sob o art. 7º, I, “b”, do Decreto nº 6.306/07:

“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:

(...)

b) quando ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, a base de cálculo é o principal entregue ou colocado à sua disposição, ou quando previsto mais de um pagamento, o valor do principal de cada uma das parcelas”

Contudo, a questão trazida não é de nulidade, o enquadramento sob a alínea “a” deveu-se ao observado em relação aos fatos e práticas contábeis da recorrente, em relação às duas infrações impostas:

“4.1. Da base de cálculo dos Adiantamentos não convertidos.

Para apuração do IOF sobre os adiantamentos foi necessário apurar o saldo de adiantamentos não convertidos, uma vez que a contabilidade do contribuinte não apresenta o detalhamento necessário.

Na resposta ao TIF nº 6, o contribuinte informa que no saldo inicial da conta participações societárias há reservas de reavaliação, embora não apresente maiores detalhes sobre esta reserva. Nas análises realizadas, verificou-se que existe a conta do Patrimônio Líquido "2040202100002032 - Reservas de reavaliação reflexa" com saldo inicial de R\$ 25.424.000,00.

Por outro lado, no patrimônio líquido das controladas (PCHs) há a conta "243011000002945 - Reavaliação".

Desta forma, conclui-se o saldo de adiantamentos para futuro aumento de capitais não convertidos e que estariam incluídos na base de cálculo do IOF, é o saldo da conta participações societárias corresponde ao excluindo-se o valor da reserva de reavaliação, e o capital subscrito nas investidas (PCHs). No período aqui fiscalizado, 2012 a 2014,

teríamos o seguinte saldo inicial considerado como valor repassado às controladas sob o título adiantamento para futuro aumento de capital:

(...)

4.2. Da base de cálculo dos créditos e débitos junto às controladas

Uma vez que o contribuinte controla, como anteriormente relatado, crédito e débitos com as PCHs em contas do ativo e passivo, fez-se necessário apurar os saldos diários das contas do ativo, após descontados os saldos credores das contas do passivo e os valores líquidos diários de novos créditos/débitos.

A base de cálculo tributável é o somatório mensal dos saldos devedores diários (tributando-se somente o saldo devedor líquido), sobre os quais aplica-se a alíquota de 0,0041% ao dia bem como o somatório dos acréscimos devedores líquidos das contas do ativo, tributados à alíquota de 0,38%;”

Não se vislumbra, deste modo, qualquer uma das hipóteses ensejadoras da decretação de nulidade do lançamento.

2. Mérito

2.1. Das operações de AFAC

A recorrente sustenta que os valores adiantados às SPEs decorrem de obrigação assumida como parte interveniente nos contratos de financiamentos firmados entre as SPEs e BNDES; sendo que foram registrados como adiantamento para futuro aumento de capital, contabilizados em conta patrimonial, “*sendo certo que a parcela remanescente será brevemente convertida em capital*”.

Apresenta os contratos, cuja cláusula décima segunda exige:

DÉCIMA SEGUNDA.

“Os Intervenientes JURUENA, LINCA E ENERGIA PCH, qualificados no preâmbulo deste Contrato, obrigam-se a:

III. Por parte do INTERVENIENTE JURUENA, suprir mediante aumento de capital social da BENEFICIÁRIA, em dinheiro, as insuficiências de recursos que ocorrerem na execução do PROJETO”

De plano, a exigência é pelo aumento de capital e não por um instrumento que se permita utilizar recursos de forma não irrevogável e que não possua irreversibilidade de devolução.

Conceitualmente, tem-se por AFAC a operação em que uma pessoa, no caso, jurídica, remete valores a uma coligada/controlada, para que esses montantes sejam utilizados como futuro aporte de capital. Quando ocorre a conversão em capital do recurso disponibilizado na receptora, tem-se, como contrapartida, a criação de ações da investida em favor da investidora.

Em relação ao tema, cabe reproduzir a detalhada análise do Conselheiro Robson José Bayerl, no julgamento do Processo nº 15504.723993/2015-82, formalizado sob o Acórdão nº 3401-004.340, sobre o instituto do AFAC:

“(…) após pesquisa sobre o tema, constatei que esta figura, a despeito de conhecida e admitida na área contábil e fiscal, não possui tratamento legal específico, não existindo

regulamentação em diploma de envergadura legal, mas apenas em atos opinativos e normativos da Secretaria da Receita Federal e Conselho Federal de Contabilidade – CFC.

Nesse sentido, no longínquo ano de 1975, a SRF editou o Parecer Normativo CST nº 133, de 03/11/1975 (DOU 24/11/1975), que, abordando a classificação de algumas contas do ativo e passivo, assim se manifestou sobre o tema:

“4.4. Lucro à Disposição da Assembléia

Tal conta representa o resultado do exercício sem destinação específica, aguardando decisão da assembléia geral da empresa, por isso que habitualmente contabilizada no passivo pendente. Entretanto, o capital de giro próprio é calculado com base no balanço do início do período-base (Decreto-lei nº 401/68, art. 19, § 1º; Decreto-lei nº 1.302/73, art. 3º, § 2º; e Decreto-lei nº 1.338/74, art. 15, § 1º) e, nessa época, tal valor é uma reserva livre da empresa, devendo ser considerada no Inexigível independentemente de qualquer decisão posterior da assembléia, conforme já definiu o Parecer Normativo CST nº 393, de 04 de agosto de 1971.

4.6. Saldo Credor de Sócio, Acionista ou Terceiro, Posteriormente Capitalizado

Já aqui se aplica o fundamento do subitem 4.4, embora diversa a conclusão, porquanto, na data do balanço, tal saldo poderia ser exigido pelo titular. Assim, é irrelevante a capitalização posterior deste valor, devendo o mesmo compor o Passivo Exigível no cálculo do capital de giro próprio da empresa.” (destacado)

Lastreado nesse parecer e objetivando esclarecer dúvidas relativas ao termo inicial de correção monetária, concernente a acréscimos a conta de capital, especialmente no que se refere a ingressos de recursos nas sociedades anônimas, representados por adiantamentos com finalidade específica para futuro aumento de capital social, a SRF expediu o Parecer Normativo CST nº 23, de 26/06/1981 (DOU 02/07/1981), fixando a seguinte orientação sobre os AFACs:

“4. 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 (DOU de 24.11.1975) e Ato Declaratório (Normativo) CST nº 09/76 (DOU de 11.06.1976), por serem esses adiantamentos considerados obrigações para com terceiros, podendo ser exigidos pelos titulares enquanto o aumento de capital não se concretizar.”

Neste sentido, foi emitido o Parecer Normativo CST nº 17/84:

“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.”

O art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065/83, por seu turno, ostentava a seguinte redação:

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.

Continua o nobre Conselheiro:

“A título de curiosidade, a fixação do prazo de 120 (cento e vinte) dias estabelecido no mencionado Parecer CST 17/1984 obedeceu ao raciocínio que o futuro aumento de capital, para que se concretizasse, demandava um termo fixo, não sendo possível conferir à pessoa jurídica a opção pela sua realização, por sua livre conveniência, daí porque o marco razoável seria o primeiro ato formal da sociedade após o recebimento dos recursos, entretanto, o indigitado lapso temporal de 120 dias foi estipulado de modo discricionário, o que a meu sentir, não se compaginava com o caráter vinculado da atividade fiscal.

Por essa provável razão é que, em 1988, foi baixada a IN SRF 127 (DOU 09/09/1988), que eliminou referido prazo, mantendo os demais requisitos, nesses termos:

“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.”

Já o Conselho Federal de Contabilidade se manifestou especificamente sobre o assunto em 2009, através da Resolução CFC nº 1.159, que aprovou o Comunicado Técnico CTG 2000 que 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, dispondo em seus itens 68 e 69 da seguinte forma:

“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 acentuar que os posicionamentos do CFC e da RFB são, até o presente momento, distintos, opondo a contabilidade geral à fiscal, uma vez que o PN CST 23/81, alhures transcrito, entende que os AFACs, cumpridas as exigências, devem ser mantidos fora do patrimônio líquido, ao fundamento que, por serem esses

adiantamentos considerados obrigações para com terceiros, podem ser exigidos pelos titulares enquanto o aumento de capital não se concretizar, enquanto a Resolução CFC 1.159/09 orienta a sua inclusão no patrimônio líquido, tendo em vista o princípio da essência sobre a forma.”

De toda sorte, a despeito da divergência, a RFB e o CFC convergem no sentido de que os adiantamentos de recursos, para que possam se qualificar como AFACs, devem possuir cláusula de irreversibilidade de devolução, sendo essa opção irretratável.

E, após tais considerações, o Conselheiro Relator passou a expor seu entendimento sobre a possibilidade de incidência do IOF sobre os recursos transferidos e/ou disponibilizados às interdependentes:

“A despeito da ausência de lei em sentido estrito, deve ser reconhecido que há legislação que alberga o tema, tomada a acepção do termo “legislação” na forma do arts. 96 e 100, I do CTN, o que respaldaria a validade da IN SRF 127/88 ao assinalar os requisitos de validade do AFAC, para efeito de desqualificar-se como mútuo, sem que, com isso, haja qualquer afronta às disposições do art. 97 do mesmo diploma legal, uma vez que não há instituição, extinção, majoração ou redução de tributos, fixação de alíquota ou base de cálculo, ou mesmo definição de fato gerador, mas tão-somente estipulação de obrigações acessórias.

Poder-se-ia questionar se o ato normativo em epígrafe não teria estabelecido, de forma enviesada, uma hipótese de exclusão de crédito tributário sem previsão em lei, todavia, essa tese em nada aproveitaria o recorrente e tampouco a vislumbro, porque o ato opinativo que originou a predita instrução normativa foi categórico em reconhecer a razoabilidade da medida e não aparenta representar ofensa ao texto legal, mas, a partir de uma interpretação teleológica de sua exposição de motivo, aclarar o seu alcance.

Em arremate, a exigência do compromisso formal e irretratável, além de prévio à liberação do crédito, acrescentaria eu, assenta-se na necessidade de caracterizar que ditos recursos são, na data da liberação, adiantamentos para futuros aumentos de capital, pois se a decisão de integralizar os recursos no patrimônio da interligada é superveniente, não se tem adiantamento e muito menos para futuro aumento, mas sim a opção contemporânea pela conversão em investimento de um crédito que, originariamente, já estava sendo utilizado pela beneficiária no exercício de suas atividades, o que, em minha concepção, configura mútuo entre pessoas jurídicas interdependentes.”

A decisão fora ementada do seguinte modo:

“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 Assembléia-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.” (destaquei)

A autoridade fiscal utilizou-se deste entendimento em seu Relatório Fiscal:

“(…) é possível concluir que para que uma transferência de recursos financeiros seja considerada um AFAC - Adiantamento para Futuro Aumento de Capital e não um passivo financeiro (mútuo ativo), é necessário:

- Que haja comprometimento contratual irrevogável e irretroatável de que tais recursos se destinem a futuro aumento de capital;
- Que o número de ações ou quotas sociais pelas quais se irá converter aquele adiantamento seja fixo e pré-definido já no momento do adiantamento; e
- Que o aumento de capital seja efetuado por ocasião da primeira AGE ou alteração contratual, conforme o caso, que se realizar após o ingresso dos recursos na sociedade ou, não ocorrendo estes eventos, que a integralização seja efetuada no prazo máximo de tolerância 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.”

Neste tema, por voto de qualidade, esta douta Turma de Julgamento decidiu pela incidência do IOF, quando demonstrado que os recursos repassados não se configuravam futuros aumentos de capital:

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

Ano-calendário: 2007, 2008

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

Não estando demonstrado que os recursos repassados representavam realmente um pagamento antecipado para aquisição de ações ou quotas de capital (AFAC), o aporte de recursos financeiros efetuados sistematicamente caracterizam-se como uma operação de crédito correspondente a mútuo, nos exatos termos da configuração do fato gerador do IOF, previsto no art. 13 da Lei nº 9.779/99. A ocorrência de uma operação de crédito, para fins de incidência do IOF, independe da formalização de um contrato de mútuo.

IOF. ADIANTAMENTOS EFETUADOS PARA EMPRESAS LIGADAS COM A FINALIDADE DE PAGAMENTOS DE DESPESAS.

A utilização de uma rubrica contábil com a finalidade de pagamento de despesas de empresas ligadas, sem contrato formal de mútuo, caracteriza a existência de uma conta-corrente, devendo-se apurar o IOF devido segundo as regras próprias das operações de crédito rotativo.”

(Acórdão nº 3301-002.282, Processo nº 16682.721207/2011-91, julgamento em 27.03.2014, Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal)

O Relatório Fiscal traz importantes entendimentos sobre o tema:

“Nesta linha o Comitê de Pronunciamentos Contábeis — CPC nº 39, emitiu o seguinte pronunciamento, acerca das definições de Instrumento Patrimonial e Passivo Financeiro:

Instrumento patrimonial é qualquer contrato que evidencie uma participação nos ativos de uma entidade após a dedução de todos os seus passivos.

Passivo financeiro é qualquer passivo que seja:

(...)

(b) contrato que será ou poderá ser liquidado por instrumentos patrimoniais da própria entidade, e seja:

(i) um não derivativo no qual a entidade é ou pode ser obrigada a entregar um número variável de instrumentos patrimoniais da entidade; ou

(ii) um derivativo que será ou poderá ser liquidado de outra forma que não pela troca de um montante fixo em caixa, ou outro ativo financeiro, por um número fixo de instrumentos patrimoniais da própria entidade...

Portanto, para a comunidade contábil, para que um AFAC seja considerado um instrumento patrimonial é fundamental que, na primeira assembleia ou alteração contratual posterior ao evento, haja a conversão daquele valor adiantado por um montante fixo e pré-definido de ações ou quotas sociais.

Esta conclusão é exposta também pela Auditoria PricewaterhouseCoopers, conforme texto disponível no endereço eletrônico <https://www.pwc.com.br/pt/ifrs-brasil/navegadorcontabil/assets/navegador-contabil-9b.pdf>, o qual reproduzo abaixo:

"Ha um mito de que um AFAC será instrumento patrimonial se ele for irretratável e irrevogável. O fato de que um valor recebido que será obrigatoriamente convertido em capital por uma entidade e, portanto, não precisa ser devolvido, não necessariamente o faz automaticamente instrumento patrimonial.

(...)

Em outras palavras, o simples fato de que um instrumento ser liquidado em ações, não o faz um instrumento de patrimônio de acordo com o CPC 39/IAS 32. Se houver qualquer variação no valor do adiantamento ou no número de ações que será usado para liquidar uma obrigação, o instrumento não pode ser de patrimônio e, dessa forma, é mini passivo. Observe que não basta prever como será convertido, o valor do adiantamento e o número de ações devem ser fixos já no momento do adiantamento.

Um aspecto às vezes mal compreendido nesta exigência do fixo por fixo é quanto a remuneração do AFAC. Se o AFAC é corrigido pelo CDI ou, por exemplo, pelo IGPM + 6%, até a data da conversão das ações, o acionista que efetuou o adiantamento terá até a data da conversão a remuneração garantida estipulada, sem correr o risco de patrimônio que os atuais acionistas correm. Somente após a conversão é que este investidor passa a ter o risco de patrimônio."

A recorrente informa que, em 02.06.2017, houve a deliberação do seu Conselho de Administração, na qual foi autorizada a capitalização dos AFACs em suas 5 subsidiárias. Apresenta, também, as Atas de Assembleias Gerais Extraordinárias das centrais hidrelétricas, nas quais houve deliberação sobre aumento de capital das companhias.

Entretanto, o fato das deliberações para conversão do saldo em capital faz prova da ausência de irreversibilidade das operações de aportes para aumento de capital.

Independente da posição deste relator a respeito da incidência de IOF sobre AFAC, o que o caso concreto mostra, como verificado e muito bem fundamentado pela autoridade fiscal, são repasses de recursos que não se caracterizam como AFAC, como se depreende do excerto abaixo reproduzido:

"Como anteriormente informado, na conta participações societárias só existem lançamentos a débito de adiantamentos para futuro aumento de capital, sem indicação de qualquer conversão e sem a segregação por investida.

(...)

O que se verifica na contabilidade é que nos anos de 2010, 2011 e 2012 é constante o lançamento de despesas das PCHs pagas pela JURUENA, tendo como contrapartida a conta de Participações societárias, sempre com o histórico adiantamento para futuro aumento de capital, ou seja, não necessariamente estes adiantamentos se davam com o

repasse financeiro direto, mas sim indiretamente através do pagamento de despesas das controladas.

(...)

Nota-se, portanto, que os valores “transferidos” às coligadas como AFAC não eram sistematicamente convertidos. No período fiscalizado, 2012 a 2014, não houve qualquer conversão. Imperativo registrar que no dia 02/01/2012 foram realizadas Assembléias Gerais Extraordinárias nas PCHs também na JURUENA. No entanto, não houve a conversão dos saldos de adiantamento.

Adiantamentos não convertidos são meros empréstimos, possuem as características de mútuos entre pessoas jurídicas.”

E conclui:

“As evidências coletadas, tais como o elevado número de operações e o longo prazo em que os recursos permaneciam na condição de AFAC, apenas reforçam a conclusão fiscal de que não se tratavam os mesmos de verdadeiros AFAC, mas sim de mútuos.

Destarte, demonstrado que os recursos repassados não representaram realmente um pagamento antecipado para aquisição de ações ou quotas de capital (AFAC), o aporte de recursos financeiros, efetuados sistematicamente, caracteriza-se como uma operação de crédito correspondente a mútuo, nos exatos termos da configuração do fato gerador do IOF, previsto no art. 13 da Lei nº 9.779/99:”

Nos termos da legislação apresentada, os valores disponibilizados ou entregues a terceiros, pessoas físicas ou jurídicas, configuram operação de crédito e, por consequência, possuem o mesmo tratamento aplicado ao contrato de mútuo. Logo, a transferência de recursos, de pessoas jurídicas interdependentes pela controladora/coligada qualifica-se, sob o aspecto tributário, como se mútuo fosse.

Assim, para que o AFAC não configure operação de crédito, requer-se a comprovação do preenchimento dos requisitos: compromisso formal prévio irretratável e a capitalização dos recursos por ocasião da primeira AGE ou alteração contratual posterior à liberação dos recursos.

No caso vertente, as operações não preencheram as condições especificadas, em consequência, correta foi a determinação da base de cálculo do IOF pela somatória dos saldos devedores diários, nos termos do art. 7º, I, “a”, do Decreto nº 6.306/07.

2.2. Das operações de gestão de caixa

Inicialmente, repassa-se o que a legislação tributária expõe como fundamentos para a tributação do IOF.

O imposto sobre operações de crédito encontra-se autorizado pelo previsto no art. 153, V, da CF/88:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

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

O CTN estabelece, em seu art. 63, que, nas operações de crédito, o fato gerador do IOF é a entrega total ou parcial do crédito ou a sua colocação à disposição do beneficiário:

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 9.779/99 determina que as operações de crédito entre pessoas jurídicas seguem a incidência de IOF segundo as normas aplicáveis às operações de instituições financeiras:

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.

O mesmo texto encontra-se presente no art. 2º, I, “c” do Decreto nº 6.306/07, que regulamenta o IOF.

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);

Pois bem.

A recorrente pugna pela inaplicabilidade do IOF sobre operações de gestão de caixa, em síntese, da seguinte forma:

“No entanto, os valores transferidos a título de AFAC não foram suficientes para que as PCHs honrassem seus compromissos e diante dos problemas de caixa, foi necessário obter mais recursos.

Ocorre que o contrato firmado pelas PCHs com o BNDES contém cláusula que expressamente proíbe as SPEs de contraírem novas dívidas (DOC 05 anexo à Impugnação – inciso XIV da cláusula 10)

Por esta razão, qual seja, **a vedação contratual da contração de nova dívida, a Recorrente, que é controladora integral das SPEs, captou empréstimo junto a instituições financeiras por conta e ordem de suas controladas.**

Este valor foi integralmente repassado para as controladas, tendo os encargos sido assumidos e rateados por elas, conforme informação prestada na resposta ao termo de intimação fiscal nº 6.

Ocorre que, objetivando a racionalização do fluxo de recursos necessários para a consecução das obras, a Recorrente e suas controladas seguiram a prática do mercado ao firmar contrato para gestão compartilhada de recursos, mediante a centralização do caixa em uma única empresa, no caso, a Recorrente, que é a holding.” (destaquei)

Essa informação, por isso, encerraria a discussão do caráter de empréstimo da chamada gestão de caixa entre a recorrente e a suas controladas. Contudo, avancemos em mais elementos.

A autoridade fiscal verificou o seguinte:

Verifica-se, portanto que existe uma conta-corrente entre as empresas através do qual a Juruena "financia" despesas das controladas. As controladas, por sua vez, também transferem valores para a Jurena, no entanto, sempre restando um saldo em favor da controladora.

Esta questão já se encontra pacificada. A existência de "conta corrente" entre empresas, quando não há alternância entre a situação credora e devedora demonstra a existência de empréstimos.

(...)

O contribuinte nega a existência de contratos de mútuo, no entanto, não é o que mostram seus registros contábeis. **Há aproximadamente 600 lançamentos contábeis com referência no histórico à contratos de mútuo que envolvam a Juruena/PCHs durante o ano de 2010.** Embora conste sistematicamente na sua contabilidade, o contribuinte negou a existência de mútuos e não apresentou os respectivos contratos (planilha com a listagem destes lançamentos juntada ao processo).

(...)

O contribuinte já havia apresentado durante a fiscalização o Contrato de Gestão de Caixa das PCHs na resposta ao termo de intimação fiscal nº01. Deste contrato, obtém-se as seguintes observações:

o Cláusula 1, § 1º - as centralizadas autorizam a centralizadora a administrar da melhor forma **seu Caixa**;

o Cláusula 2 - o objeto do contrato é a **transferência, mediante pagamento de obrigações, indefinidamente**, da centralizadora por conta e ordem das centralizadas;

o Cláusula 3 - as centralizadas se obrigam a reembolsar os valores transferidos pela centralizadora, **sem prazo determinado**.

Das informações acima verifica-se que por este contrato a Juruena deveria gerir o caixa das controladas, porém, nota-se que a centralizadora transfere valores próprios para pagamentos de despesas das controladas que ficam com a obrigação de efetuar o reembolso, porém, sem prazo definido. Em outras palavras, **não se trata de um contrato de gestão de caixa, e sim de um contrato que prevê que a controladora faça pagamentos de despesas das controladas, de forma não onerosa, com reembolsos sem data definida.**" (destaquei)

Diversas são as decisões no mesmo sentido no âmbito do CARF, em relação aos contratos de gestão de caixa ou de conta corrente, inclusive desta nobre turma de julgamento, conforme as seguintes ementas parciais:

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

IOF. MUTUO. OPERAÇÃO DE CONTA CORRENTE. GESTÃO DE CAIXA ÚNICO. DISPONIBILIZAÇÃO E/OU TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS FINANCEIROS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. INCIDÊNCIA.

A disponibilização e/ ou a transferência de recursos financeiros a outras pessoas jurídicas (coligadas), ainda que realizadas sem contratos escritos, mediante a escrituração contábil dos valores cedidos e/ ou transferidos, com a apuração periódica de saldos devedores, constitui operação de mútuo sujeita à incidência do IOF. “

(Acórdão nº 9303-010.184, Processo nº 11060.722406/2011-10, julgamento de 12.02.2020, 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: 2009, 2010

DISPONIBILIZAÇÃO E/OU TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS FINANCEIROS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. OPERAÇÃO DE CONTA-CORRENTE. APURAÇÃO PERIÓDICA DE SALDOS CREDORES E DEVEDORES. INCIDÊNCIA.

A disponibilização e/ ou a transferência de recursos financeiros a outras pessoas jurídicas, ainda que realizadas sem contratos escritos, mediante a escrituração contábil dos valores cedidos e/ ou transferidos, com a apuração periódica de saldos devedores, constitui operação de mútuo sujeita à incidência do IOF.”

(Acórdão nº 9303-009.257, Processo nº 10480.725110/2014-90, julgamento de 13.08.2019, Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal)

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

Ano-calendário: 2009, 2010

IOF. INCIDÊNCIA. CONTRATO DE CONTA CORRENTE. MÚTUO. CARACTERIZAÇÃO.

A entrega ou colocação de recursos financeiros à disposição de terceiros, sejam pessoas físicas ou jurídicas, havendo ou não contrato formal e independente do nomen juris que se atribua ao ajuste, consubstancia hipótese de incidência do IOF, mesmo que constatada a partir de registros ou lançamentos contábeis, ainda que sem classificação específica, mas que, pela sua natureza, importem colocação ou entrega de recursos à disposição de terceiros.”

(Acórdão nº 3401-004.340, Processo nº 15504.723993/2015-82, julgamento de 30.01.2018, Conselheiro Robson José Bayerl)

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

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

OPERAÇÕES DE CRÉDITO. MÚTUO DE RECURSOS FINANCEIROS. CONTRATO DE CONTA CORRENTE. INCIDÊNCIA DE IOF.

O mecanismo de conta corrente mantido entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, pelo qual uma disponibiliza à outra recursos financeiros que deverão ser restituídos ao cabo de prazo determinado ou indeterminado, configura operação correspondente a mútuo sobre a qual incide IOF, segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras.”

(Acórdão nº 3301-005.578, Processo nº 15504.727141/2017-26, julgamento de 12.12.2018, Conselheiro Valcir Gassen)

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

Ano-calendário: 2014

IOF. MÚTUO. OPERAÇÃO DE CONTA CORRENTE. GESTÃO DE CAIXA ÚNICO. DISPONIBILIZAÇÃO E/OU TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS FINANCEIROS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. INCIDÊNCIA.

A disponibilização e/ ou a transferência de recursos financeiros a outras pessoas jurídicas (coligadas), ainda que realizadas sem contratos escritos, mediante a escrituração contábil dos valores cedidos e/ ou transferidos, com a apuração periódica de saldos devedores, constitui operação de mútuo sujeita à incidência do IOF.”

(Acórdão nº 3302-012.776, Processo nº 19515.720077/2019-46, julgamento de 17.12.2021, Conselheiro Vinícius Guimarães)

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

OPERAÇÃO DE CRÉDITO ENTRE EMPRESAS LIGADAS. CONTA CORRENTE CONTÁBIL. INCIDÊNCIA DE IOF. OPERAÇÃO DE CRÉDITO CORRESPONDENTE À MÚTUO FINANCEIRO.

Os aportes de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ligadas sem prazo e valor determinado, realizado por meio de lançamentos em conta corrente contábil, caracterizam as operações de crédito correspondentes a mútuo financeiro previsto no art. 13 da Lei nº 9.779/1999, independente da formalização de contrato, já que o imposto em análise não incide sobre formas jurídicas, e cuja base de cálculo do IOF é o somatório dos saldos devedores diários apurados no último dia de cada mês quando não houver valor prefixado.”

(Acórdão nº 3301-006.520, Processo nº 10746.721264/2016-14, julgamento de 24.07.2019, Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior)

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

Ano-calendário: 2011, 2012

IOF. OPERAÇÃO DE CRÉDITO. CONTRATO DE CONTA CORRENTE. DISPONIBILIZAÇÃO DE RECURSOS.

A disponibilização de recursos aos pactuantes de contrato de conta corrente configura operação de crédito para fins de incidência do IOF, a qual possui aceção ampla dada pela lei, alcançando a colocação ou entrega de recursos à disposição de terceiros, como as decorrentes de registros ou lançamentos contábeis ou sem classificação específica.”

(Acórdão CARF nº 3301-005.350, Processo nº 10380.730530/2016-88, julgamento de 23.10.2018, Conselheira Liziane Angelotti Meira)

Esta última decisão, inclusive, foi integralmente confirmada pelo Acórdão nº 9303-009.885 da 3ª Turma da CSRF.

Nesse afinamento, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.239.101/RJ (DJe 10/09/2011), de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, decidiu de forma convergente:

“TRIBUTÁRIO. IOF. TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO CORRESPONDENTES A MÚTUO DE RECURSOS FINANCEIROS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. ART. 13, DA LEI N. 9.779/99.

1. O art. 13, da Lei n. 9.779/99 caracteriza como fato gerador do IOF a ocorrência de “operações de crédito *correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas*” e não a específica operação de mútuo. Sendo assim, no contexto do fato gerador do tributo devem ser compreendidas também as operações realizadas ao abrigo

de contrato de conta corrente entre empresas coligadas com a previsão de concessão de crédito.

2. Recurso especial não provido.”

Ao disciplinar o tratamento das operações das pessoas jurídicas às das instituições financeiras, o legislador não o fez especificamente para os contratos de mútuo, mas, sim, com base nas operações de crédito equivalentes a mútuo. Foi opção legislativa não restringir a incidência do tributo apenas às situações em que formalmente o contrato seja de mútuo, escrito ou não.

As operações de crédito entre pessoas jurídicas são pactuadas sob amparo dos mais variados institutos jurídicos, além dos contratos de mútuo, como o caso de recursos disponibilizados pelas *holdings* a suas controladas, formalizados como contratos de gestão de caixa, também denominados conta corrente. Não haveria incidência do IOF nessas operações, caso a legislação restringisse o fato gerador apenas às situações formalmente reconhecidas como contrato de mútuo.

Com o objetivo de garantir a segurança jurídica, a incidência do fato gerador foi apartada das discussões sobre a denominação dos institutos específicos do direito civil. Assim, independente de acordos particulares, se uma pessoa jurídica concede crédito a outra, da mesma forma que o mútuo, o IOF incidirá.

É nesse sentido que rege o art. 7º, § 13 do Decreto nº 6.306/07:

Art 7º ...

§ 13. Nas operações de crédito decorrentes de registros ou lançamentos contábeis ou sem classificação específica, mas que, pela sua natureza, importem colocação ou entrega de recursos à disposição de terceiros, seja o mutuário pessoa física ou jurídica, as alíquotas serão aplicadas na forma dos incisos I a VI, conforme o caso.

Entendo como suficientes os elementos acima para dirimir a questão da tributação sobre os empréstimos da recorrente, firmando o entendimento de que operações de aportes financeiros destinados ao pagamento de despesas de pessoas jurídicas relacionadas sujeitam-se à incidência do IOF.

A recorrente é, portanto, sujeito passivo do IOF, nos termos do § 2º do art. 13 da referida lei, deste modo, nego provimento ao pleito quanto ao tema.

2.3. Da aplicabilidade da multa de ofício em caso de dúvida – art. 112, CTN

A recorrente requer que se afaste a multa de ofício em caso do julgamento com empate e resolvido por voto de qualidade, pois é razoável que exista dúvida quando à ocorrência da infração.

Tenho que norma legal veiculada pelo artigo 112 do CTN, é destinada ao intérprete do direito material, enquanto que o voto de qualidade possui natureza processual. O aplicador do direito, ao apreciar a ocorrência do fato jurídico tributário, caso tenha dúvidas acerca da matéria fática ou de direito, deverá aplicar a interpretação mais favorável ao contribuinte.

Aqui cabem dois esclarecimentos. Primeiro, os julgadores de instâncias colegiadas oferecem divergências quanto a matérias de fato e de direito, não há dúvidas na proclamação dos votos.

Em segundo lugar, não houve dúvida da autoridade fiscal quanto a ser devido, ou não, o IOF em relação aos dois fatos geradores. Assim, uma vez incidente o IOF sobre as operações, era também devida a multa de ofício de 75% do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96. Trata-se de penalidade de cunho objetivo, ou seja, que não comporta exame do elemento subjetivo ou gradação por parte da autoridade administrativa.

Ademais, diversas são as decisões deste Colegiado sobre o tema:

“MULTA. DECISÃO POR VOTO DE QUALIDADE. ART. 112 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INAPLICABILIDADE.

O voto de qualidade, adotado no processo administrativo tributário, é critério de decisão para casos de empate na votação, não caracterizando dúvida acerca da existência ou da qualificação do fato considerado no lançamento como infração.”

(Processo nº 10600.720076/2016-15, Acórdão nº 1301-004.392, sessão de 12.02.2020, Conselheiro Roberto Silva Junior)

“VOTO DE QUALIDADE. ART. 112, CTN.

Descabe aplicação do art. 112 do CTN, no caso decisão por voto de qualidade no CARF.”

(Processo nº 16561.720079/2015-68, Acórdão nº 1201-002.149, sessão de 15.05.2018, Conselheira Eva Maria Los)

“VOTO DE QUALIDADE. ARTIGO 112 DO CTN. AFASTAMENTO DE MULTA E JUROS. IMPOSSIBILIDADE.

Uma vez confirmada a incidência do IRRF sobre os pagamentos efetuados a pessoa jurídica domiciliada no exterior decorrentes de contratos de rateio de despesas (cost sharing agreements), não há que se falar em afastamento da multa de ofício no patamar de 75% e dos juros moratórios por força do disposto no artigo 112 do CTN.”

(Processo nº 16561.720065/2017-14, Acórdão nº 1401-006.421, sessão de 15.03.2023, Conselheiro Carlos Andre Soares Nogueira)

“VOTO DE QUALIDADE. CANCELAMENTO DE MULTA. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não existe previsão legal para cancelamento de multa de ofício em caso de voto de qualidade.”

(Processo nº 16643.000052/2009-05. Acórdão nº 1402-003.339, sessão de 14.08.2018, Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves)

“PENALIDADES E INFRAÇÕES. ART. 112 DO CTN. TIPICIDADE.

Não se inclui nas hipóteses do art. 112 do CTN, para efeito da exclusão da multa de ofício, a divergência de entendimento sobre interpretação da legislação tributária.”

(Processo nº 10380.721189/2011-65, Acórdão nº 3302-002.169, sessão de 26.06.2013, Conselheiro José Antonio Francisco)

Portanto, as disposições do artigo 112 do CTN são inaplicáveis ao caso.

2.4. Da aplicabilidade dos juros sobre a multa de ofício

Por derradeiro, a recorrente insurge-se quanto a incidência de juros de mora sobre o valor da multa lançada.

Nos termos do art. 45, VI, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria CARF nº 343/15, o enunciado de súmula do CARF é de observância obrigatória pelos seus conselheiros:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03.09.2018

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).**

Portanto, correta a incidência de juros de mora, à taxa Selic, sobre a multa de ofício.

3. Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe