



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 18471.000772/2008-26

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 3401-004.365 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 31 de janeiro de 2018

Matéria IOF

Recorrente ENERGISA S/A

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

SUJEIÇÃO PASSIVA. LANÇAMENTO CONCOMITANTE.
DUPLICIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não constitui duplicidade de exigência de crédito tributário, ou mesmo procedimento irregular, o refazimento de auto de infração contra o sujeito passivo correto, quando decidido em primeira instância, em outro processo ainda não definitivamente julgado, o erro na indicação do sujeito passivo, não devendo ser confundida a constituição do crédito tributário com a sua exigibilidade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ART. 173, I DO CTN. RESP 973.733-SC. RECURSO REPETITIVO. ART. 62-A DO RICARF.

O Superior Tribunal de Justiça, através do REsp nº 973.733-SC, sob a sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, decidiu que o *dies a quo* para contagem da decadência para o exercício do direito de constituir/formalizar o crédito tributário, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por obrigação, quando inexistente pagamento antecipado, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser realizado, nos termos do art. 173, I do Código Tributário Nacional. Manifestação judicial que deve obrigatoriamente ser reproduzida nos julgamentos deste Conselho Administrativo, por força do disposto no art. 62-A do seu regimento interno, aprovado pela Portaria MF nº 256/09.

JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96, após a formalização da multa de ofício através de instrumento de lançamento, auto de infração ou notificação de lançamento, o valor correspondente, isoladamente ou conjuntamente com o tributo devido, constitui-se em crédito tributário e, nessa condição, está sujeito à incidência dos juros moratórios.

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

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

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

Os adiantamentos para futuros aumentos de capitais (AFAC) entre pessoas jurídicas interligadas, para que não configurem operações de crédito, devem ser precedidos de compromisso formal irrevogável, firmado por ambas as partes, que os recursos se destinam exclusivamente a aumento de capital e que esta integralização ocorra até a primeira Assembléia-Geral Extraordinária (AGE) ou alteração contratual, após o ingresso dos recursos na sociedade tomadora, além, é claro, que os lançamento contábeis refletem 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.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Em prosseguimento ao julgamento iniciado em setembro, e continuado em outubro de 2017, conforme registrado nas respectivas atas, no qual o colegiado unanimemente afastou as alegações de nulidade, acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao recurso voluntário, da seguinte forma: (a) por maioria de votos, para afastar a alegação de decadência, vencido o Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira; (b) por voto de qualidade, para manter, no mérito, o lançamento, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira (que indicou a intenção de apresentar declaração de voto), Tiago Guerra Machado, Renato Vieira de Ávila e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (que indicou a intenção de apresentar declaração de voto); e (c) por maioria de votos, para manter a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Renato Vieira de Ávila e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Rosaldo Trevisan – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, Renato Vieira de Ávila (suplente convocado), Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Ausente justificadamente o Cons. André Henrique Lemos.

Relatório

Versa o presente processo sobre lançamento de Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros – IOF, anos-calendários 2003/2005, apurado sobre valores registrados na contabilidade como Antecipação para Futuros Aumentos de Capital – AFACs, em 25/01/2000 e 31/03/2000, mas integralizados pela pessoa jurídica ENERGIPE S/A apenas em 30/12/2005.

Narra a fiscalização que, a despeito dos valores correspondentes estarem registrados como AFACs, nos livros contábeis, não houve instrumento de comprometimento que ditos repasses seriam destinados exclusivamente a futuros aumentos de capital, tampouco foi observado prazo de integralização de 120 (cento e vinte) dias, a contar do encerramento do exercício social, o que conferiria a roupagem de mútuo a estas operações, com incidência do IOF.

Relata, ainda, que o presente lançamento objetivava prevenir os interesse da Fazenda Nacional, ao passo que a DRJ Salvador/BA, nos autos do PA 10510.003120/2005-85, que alberga o lançamento dos fatos jurídicos, lavrado contra a pessoa jurídica ENERGIPE S/A, fora julgado favoravelmente ao recorrente, acolhendo a alegação de erro na indicação do sujeito passivo, firmando o entendimento que o IOF deveria ser cobrado do mutuante (ENERGISA S/A) e não do mutuário (ENERGIPE S/A).

Cientificado da autuação, o contribuinte interpôs impugnação onde sustentou que não poderia ser autuada antes do encerramento do PA 10510.003120/2005-85, sob pena de configurar duplicidade de cobrança; que o lançamento se baseou em meras presunções, ao equiparar AFAC a mútuo; que inexiste respaldo legal para cobrança do IOF em operações de AFACs; que os atos opinativos e normativos baixados pela SRF sobre o tema se aplicam exclusivamente ao disposto no art. 21 do DL 2.065/83; que a revogação do instituto da correção monetária pela Lei nº 9.249/95 redundou no esvaziamento dos pareceres citados; que, nos termos da legislação civil, mútuo pressupõe devolução da coisa, o que não se verifica nos AFACs, onde há futura capitalização dos repasses; que os valores de AFACs, como reconhecido pela própria fiscalização, foram efetivamente integralizados; que nem todo adiantamento de recursos a terceiros configura operação sujeita a IOF; que a legislação arrola exaustivamente os evento tributáveis pelo IOF, como os adiantamentos a depositantes e os ACC não liquidados, não havendo qualquer menção a AFAC; e, que, por ausência de previsão legal, o lançamento não pode subsistir.

A DRJ Rio de Janeiro/RJ converteu o julgamento em diligênciia para que fosse informada a real situação de julgamento do PA 10510.003120/2005-85.

Às efls. 251/272 foram trasladadas cópias das decisões exaradas naquele feito.

A DRJ Rio de Janeiro I/RJ julgou o lançamento procedente, em decisão assim ementada:

"IOF. SUJEIÇÃO PASSIVA. NOVO LANÇAMENTO. DUPLICIDADE. INOCORRÊNCIA."

Anulado, por erro de sujeição passiva, o lançamento contra o contribuinte do IOF, faz-se novo lançamento contra o responsável tributário.

IOF. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. AFAC. NATUREZA DE MÚTUO.

Será tratado como mútuo de recursos financeiros o adiantamento de recursos para futuro aumento de capital que não seja capitalizado em prazo razoável.”

O recurso voluntário sustentou a nulidade do lançamento por violação ao art. 142, ante a impossibilidade de autuação antes do encerramento do PA 10510.003120/2005-85; que a autuação, assim lavrada, não possuiria os requisitos de liquidez e certeza; que, se aguardasse o encerramento daquele processo - que seria o correto -, o crédito tributário estaria fulminado pela decadência; que a autoridade fiscal se valeu de artifício para evitar a decadência do crédito tributário; e, que o ordenamento não permite o lançamento em duplicidade. No mérito, discorreu sobre a natureza jurídica do AFAC e a não incidência de IOF sobre valores capitalizados; que os AFACs são destinados ao aumento de capital, o que os distinguiria do mútuo, cuja principal característica é a obrigação de restituir a coisa; que não restou comprovado a devolução dos valores aportadas pela recorrente na interligada; que, para tais valores serem considerados como mútuo, necessária seria a cobrança de juros, nos termos do art. 591 do Código Civil; que atos administrativos não podem embasar exigência fiscal, por força do art. 110 do CTN; que todos os atos opinativos e normativos editados sobre AFAC se referem exclusivamente ao IRPJ; que, com a extinção da correção monetária, todos esses atos tornaram-se inócuos; que não existe norma, na legislação do IOF, que estabeleça prazo ou condição para capitalização do AFAC; que toda a operação foi realizada de acordo com o Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica; que o AFAC, por sua natureza, pressupõe um momento futuro e incerto para sua capitalização; que o setor energético possui especificidades, quanto à alocação de recursos, que o diferencia dos demais; por fim, requereu o provimento do recurso ou, alternativamente, que se afaste a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Concernente à preliminar de nulidade, pela suposta necessidade de se aguardar o encerramento do PA 10510.003120/2005-85, entendo não assistir razão ao recorrente, pelas razões que passo a expor.

No caso vertente, a autoridade fiscal, tomando conhecimento que a autuação inicial, lavrada em desfavor da ENERGIPE S/A, em tese mutuante, fora julgada improcedente por erro na indicação do sujeito passivo, procedeu oportunamente à constituição do crédito tributário em face da ENERGISA S/A, em tese mutuária, destacando textualmente que o fazia para prevenir os interesses da Fazenda Nacional.

Não há qualquer dispositivo legal que vede expressamente a medida, especialmente no art. 142 do Código Tributário Nacional, citado pela defesa, inexistindo qualquer referência a respeito.

Aliás, chama a atenção, o raciocínio, digamos, inusitado, patrocinado pelo recorrente, ao defender que a Administração Tributária deveria aguardar o julgamento definitivo do PA 10510.003120/2005-85 – logicamente, com o escoamento do prazo para proceder o lançamento –, deixando o crédito tributário ser alcançado pela decadência, ao passo que se cuidaria de vício material, e não adotar medidas preventivas tendentes a evitar a perda do direito, pois, ao assim agir, estaria se valendo de artifício para preservação do crédito.

Ora, a providência adotada – correção do defeito insanável pela confecção de novo lançamento –, antes de ser reprimida pelo direito, presta-se a impedir a caducidade do crédito tributário, não havendo qualquer irregularidade legal ou moral nessa atitude.

Outrossim, não se deve confundir a constituição do crédito tributário com a sua exigibilidade, não havendo proibição à sua formalização em duplicidade, mas apenas impedimento a exigência em dobro, o que configura cobrança indevida.

Neste processo, em que pese existir, à época, concorrência de lançamentos sobre os mesmos fatos, essa circunstância apresentava justificativa plausível, qual seja, impedir a decadência do direito da Fazenda Nacional à constituição do crédito tributário.

Demais disso, hodiernamente, o problema da duplicidade de lançamento não mais se apresenta, restando fixado administrativamente que a autuada naquele processo, ENERGIPE S/A, na qualidade, em tese, de mutuante, não é sujeito passivo do IOF.

Suplantada a preliminar argüida, passo ao mérito.

Nessa vereda, necessária a incursão sobre a qualificação do instituto denominado Adiantamento para Futuros Aumentos de Capital – AFAC, doravante simplesmente AFAC.

Após pesquisa, constatei que esta figura, a despeito de conhecida e admitida nas áreas 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, Conselho Federal de Contabilidade – CFC e, no caso específico do setor de energia elétrica, como apontado no voto vencedor do Acórdão 201-80.220 (PA 10510.003120/2005-85), regulação da forma de contabilização desses recursos pelo plano de contas baixado pela ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica.

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.”

Seguindo a cadeia de fundamentação, o Parecer Normativo CST nº 17/1984 (DOU 22/08/1984), em exame dos efeitos das disposições do art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065/83 sobre os AFACs, dispôs que a inaplicabilidade desse dispositivo exigiria a observância de certas condições, *verbis*:

“Não é exigível a observância ao disposto no art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065/83 à pessoa jurídica que fizer adiantamento de recursos financeiros, sem remuneração, para sociedade coligada, interligada ou controlada, desde que: 1) o adiantamento se destine, específica e irrevogavelmente, ao aumento do capital social da beneficiária, e 2) a capitalização se processe, obrigatoriamente, por ocasião da primeira AGE ou alteração contratual posterior ao adiantamento ou, no

máximo, até 120 dias contados do encerramento do período-base da sociedade tomadora dos recursos.”

O art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065/1983, 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.”

Averbe-se que o preceptivo já faz expressa referência a mútuo entre empresas do mesmo grupo econômico, nas disponibilizações de recursos recíprocas.

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.”

O Conselho Federal de Contabilidade, por seu turno, manifestou-se 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.”

Já a Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, à época da contabilização dos AFACs, 25/01/2000 e 31/03/2000, através da Resolução nº 1, de 24/12/1997, apenas assinalava que os Adiantamentos para Aumento de Capital deveriam ser contabilizados nos códigos 221.21.2 e 222.01.1.3.

Posteriormente, por intermédio, da Resolução nº 444, de 26/10/2001, a ANEEL passou a dispor sobre o tema da seguinte maneira:

“6.3.26 Recursos Destinados a Aumento de Capital

1. Os recursos recebidos de acionistas ou quotistas deverão ser contabilizados em contrapartida ao registro do ativo, no:

(a) Patrimônio Líquido quando recebido com absoluta condição de permanência na concessionária (conta 245.01 - Recursos Destinados a Aumento de Capital - Adiantamento).

(b) Exigível a Longo Prazo, quando a condição acima não puder ser comprovada (subconta 221.91.4 - Outras Obrigações - Adiantamento para Aumento de Capital).

Os recursos adiantados pela concessionária com a finalidade expressa de integralização de capital, devem ser registrados no grupo de investimentos, subconta 131.06.1.1.04 - Participações Societárias Permanentes - Adiantamento para Futuro Aumento de Capital. Quando não for possível identificar expressamente essa finalidade, os recursos devem ser registrados na conta 122.51 - Adiantamentos e Empréstimos, subconta 122.51.1.6 - Coligadas e Controladas ou Controladoras.”

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.

A ANEEL orienta o registro no patrimônio líquido (Conta 245.01), quando recebido com absoluta condição de permanência na concessionária, caso contrário, quando a condição acima não puder ser comprovada, deveria ser contabilizado no “Ativo Exigível a Longo Prazo” (subconta 221.91.4), sob certo aspecto, comungando com a orientação da RFB.

Entretanto, mesmo que exista divergência entre RFB, CFC e ANEEL sobre a forma de contabilização dos preditos adiantamentos, se patrimônio líquido ou exigível, ambos concordam em um ponto: os adiantamentos de recursos, para que possam se qualificar como AFACs, devem atender a absoluta condição de permanência, o que se traduz na cláusula de irreversibilidade de devolução, com opção irretroatável.

O adiantamento para futuro aumento de capital, já ao tempo de sua formalização, deve se destinar exclusivamente a essa finalidade, de modo que, ante seu caráter de irreversibilidade/irretroatibilidade para caracterização do AFAC, entendo eu que deve ser precedido de instrumento contratual formal que preveja essa circunstância, seguida dos lançamentos apropriados que refletirão, na contabilidade dos interessados, a opção pelo futuro aumento de capital.

Feitas essas considerações, passo a expor o meu entendimento sobre a questão, do ponto de vista da incidência do IOF sobre essas verbas transferidas e/ou disponibilizadas às interdependentes.

De longa data a legislação, ainda que não explicitamente, e a Administração Tributária, em seu papel interpretativo, já tratavam esses repasses financeiros como mútuo, como se extrai da redação do art. 21 do DL 2.065/1983, o que exigiu a manifestação da Receita Federal acerca de suas disposições, ao passo que a própria SRF, anteriormente, através do Parecer Normativo CST 23/83 (DOU 24/11/1983), havia destacado que “*os créditos, a qualquer título ou forma, verbal ou escrita, desde que colocados à disposição de empresas associadas, na forma disposta, caracterizam o mútuo a que aludiu o artigo transcrito acima* (sic)”.

Por esta razão, após perscrutar sua finalidade legal, é que a SRF inferiu, através do já citado PN CST 17/1984, que, nas hipóteses de transferências de recursos para interdependentes, com destinação contratualmente prevista de aumento de capital, deveriam representar exceção à regra do indigitado art. 21 do DL 2.065/1983, sendo esse o arrazoado apresentado:

“3. *O caput do art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065/83 dispõe, in verbis:*

‘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.’

3.1. *O Parecer Normativo CST nº 23/83 (DOU 24.11.1983) expendeu entendimento de que os créditos, a qualquer título ou forma, verbal ou escrita, desde que colocados à disposição de empresas associadas, na forma disposta, caracterizam o mútuo a que aludiu o artigo transrito acima.*

3.2. *Por sua vez, o Parecer Normativo CST nº 23/81 (DOU 02.07.1981), manifestando-se sobre o critério de classificação desses créditos pela beneficiária, entendeu, no item 4, que, mesmo no caso de destinação específica para aumento de capital, devem eles ser classificados fora do patrimônio líquido.*

3.3. *Já o Ato Declaratório Normativo CST nº 09/76 (DOU 11.06.1976) classificou como empréstimos ativos os adiantamentos de recursos, mesmo com a destinação irrevogável para aumento do capital da beneficiária.*

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

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

6. *Destarte, é de se admitir que não frustra o objetivo dos dispositivos legais vigentes o entendimento de que, nos casos onde haja a transferência de recursos para coligadas, interligadas ou controladas, sem remuneração ou com remuneração inferior à fixada em lei, com destinação contratualmente estipulada de forma irrevogável para aumento de capital, fique a investidora a salvo da obrigação prescrita no art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065/83.” (destacado)*

Então é de concluir que, originariamente, a transferência de recursos para pessoas jurídicas interligadas, coligadas ou controladas para aumento de capital, enquanto não concretizado esse ato, caracterizaria mútuo, e essa inferência é respaldada tanto pelo art. 13 da Lei nº 9.779/99, como pelo então Decreto nº 4.494/2002, como se observa cristalinamente do seu art. 7º, § 13, plenamente aplicável ao presente processo:

“§ 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.”

O mesmo ato opinativo, trazendo uma ressalva interpretativa à lei, expôs a necessidade de se atender certos requisitos para que as transferências de recursos pudessem ser caracterizadas como AFACs, sintetizadas na IN SRF 127/88 como i) a existência de comprometimento, contratual e irrevogável, de que tais recursos se destinem a futuro aumento de capital; e, ii) que 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.

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 a estipulação de obrigação acessória.

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.

Fixadas as diretrizes de direito, prossigo no exame da situação vertente.

Os documentos de efls. 28/36, relativos aos extratos do Livro Razão, indicam que, na contabilidade da ENERGISA S/A, os valores foram registrados na Conta 1.2.1.1 (Adiantamentos e Empréstimos), subconta 0005-0 (Adiantamento para AFAC – ENERGIPE), mantendo-se no Razão ao longo de 2003.

Em relação ao registro na contabilidade da ENERGIPE S/A, não há documento que aponte a forma de registro à época dos repasses, em 2000, mas somente o registro da capitalização dos recursos, ocorrida em 30/12/2005, na Conta 241.01 (Capital Subscrito), Subconta 0011 (Capital Social não Concessão).

Às efls. 22/26 consta cópia da ata da Assembléia Geral Extraordinária, realizada em 30/12/2005, que decidiu pela capitalização dos adiantamentos efetuados pela ENERGISA S/A, com o aumento do capital social pela emissão de novas ações, todas subscritas em favor daquela.

Portanto, é indubitável que os repasses foram registrados contabilmente como AFACs, pela ENERGISA S/A, e foram, também, capitalizados pela ENERGIPE S/A.

Nada obstante, entendo que esses adiantamentos não satisfizeram os requisitos para serem tratados, do ponto de vista fiscal, como AFACs, de maneira que devem ser tributados pelo IOF, como mútuo simples, haja vista que não houve formalização contemporânea de compromisso de permanência das verbas na investida, com cláusula de irretroatibilidade, além da capitalização dos valores não ocorrer na primeira Assembléia Geral Extraordinária – AGE após o recebimento dos repasses.

Outrossim, ainda que não faça diferença para o ora relator, cabe ressaltar que não há qualquer documento que demonstre como a ENERGIPE S/A registrou esses valores em sua contabilidade, por ocasião do recebimento dos repasses.

Como já asseverado ao longo do voto, na linha do que externado pela decisão reclamada, entendo que os atos opinativos expedidos pela RFB, ainda que se refiram ao art. 21 do DL 2.065/83, que veicula norma específica do IRPJ, são plenamente aplicáveis ao IOF, não fazendo sentido lógico-jurídico algum que seja dispensado tratamento fiscal distinto aos AFACs, a depender do tributo, como prega o recorrente.

Aqui vale o brocardo consoante o qual onde houver a mesma razão ou fundamento deve ser aplicado o mesmo direito (*Ubi eadem ratio ibi idem jus*).

Por bem refletir a percepção ora compartilhada sobre o assunto, reproduzo o excerto da decisão de primeiro grau:

“Ainda sobre esses atos administrativos antes citados, mesmo que, na origem, se destinassesem a questões de IRPJ, sua interpretação busca justamente fixar a natureza jurídica e contábil das figuras ali estudadas - notadamente a do adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC). Uma vez conhecida a natureza jurídica do AFAC, os efeitos jurídicos decorrentes dessa delimitação hermenêutica devem ser reconhecidos pelo aplicador do direito, independentemente do âmbito de exigência fiscal que esteja em análise. A natureza jurídica do AFAC é única para todo tipo de exigência tributária. Somente a lei pode afastar, ou limitar, os efeitos de um fato jurídico qualquer sobre determinado tipo de incidência; o que não é o caso.”

Na sequência, contrariamente ao que defende o recorrente, ainda que os AFACs difiram do mútuo, por inexistir possibilidade de restituição da coisa, que irá se agregar ao patrimônio da investida, não se pode olvidar que, diante da ausência de compromisso de destinação dos recursos, enquanto não for efetivada a capitalização tais valores estão sujeitos a devolução/cobrança.

Ainda que à época do lançamento os repasses *sub examine* já estivessem capitalizados, a assunção do compromisso contratual e irretroatível deveria ser contemporânea aos repasses à interligada, no desiderato de se caracterizar o AFAC.

Da mesma forma, a cobrança de juros, ou mesmo a sua previsão contratual, não é essencial à configuração do mútuo, para a finalidade de se fazer incidir o IOF, que não se restringe ao mútuo feneratício ou oneroso, assim entendido aquele que fixa juros contratuais.

Entremes, a disposição do art. 591 do Código Civil, invocado pelo recorrente como óbice à configuração da operação como mútuo, não determina que a caracterização do mútuo com finalidade econômica se verifica pela exigência de juros, mas tão-somente que, no silêncio contratual, presume-se devido o consectário, justamente por seu caráter econômico.

Também a ausência de prazo para exercício da devolução não é obstáculo à incidência do IOF, bastando a referência às disposições do art. 7º, § 14 do Decreto nº 6.306/2007:

*“§ 14. Nas operações de crédito contratadas **por prazo indeterminado** e definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, aplicar-se-á a alíquota diária prevista para a operação e a base de cálculo será o valor do principal multiplicado por trezentos e sessenta e cinco.”*
(destacado)

Especificamente quanto à ausência de devolução dos valores repassados, cabe anotar que, diversamente do que afirma o recorrente, segundo o demonstrativo de efl. 27 e os registros contábeis de efls. 28 e ss., entre os anos 2000 e 2002, houve devoluções de AFAC, por parte da ENERGIEP S/A, de aproximadamente R\$ 637.000,00 (seiscentos e trinta e sete mil reais).

É certo que, se comparado ao valor capitalizado, superior a R\$ 270.000.000,00 (duzentos e setenta milhões de reais), a quantia devolvida é ínfima, todavia, como se pode notar, a possibilidade de restituição era potencial, o que afasta a condição de certeza de irreversibilidade dos repasses, próprios dos AFACs.

Quanto à alegação segundo a qual a fiscalização teria se baseado em presunção para realização do lançamento, não comungo da mesma visão do recorrente.

Como explicado, adotando o mesmo prisma que os atos opinativos e normativos expedidos pela RFB, uma vez que os requisitos necessários à configuração do AFAC não tenham sido cumpridos, como o compromisso formal e a capitalização no momento aprazado, entendo correta a qualificação dos repasses como operação de crédito sujeita ao IOF.

Sob esse aspecto, não há nenhuma violação ao art. 110 do Código Tributário Nacional, não havendo qualquer modificação de definição, conteúdo e alcance de institutos de direito privado utilizado, direta ou indiretamente pela Constituição, pois o Adiantamento para Futuros Aumentos de Capital – AFAC de modo algum é referenciado na Carta Magna.

Aliás, como consignado alhures, o AFAC não conta com regulação legal alguma, apesar de admitidos na contabilidade, de sorte que a RFB, ao se manifestar sobre os seus efeitos na seara fiscal, não desborda de sua atribuição, limitando-se a esclarecer qual o seu entendimento sobre a matéria.

Demais disso, como também já exposto, considero válida a normatização realizada pela IN SRF 127/88, porquanto apenas fixou obrigações acessórias necessárias à caracterização do AFAC.

No que diz respeito à extinção da correção monetária pela Lei nº 9.249/95, mais uma vez não acode a razão ao recorrente, eis que sua revogação não implica, de modo algum, no esvaziamento da compreensão do AFAC e seus efeitos fiscais, do ponto de vista do IOF.

A meu sentir, o objetivo daqueles atos foi divisar a natureza jurídica do AFAC, que não resta prejudicada pela superveniente extinção da correção monetária, como prega o contribuinte.

Atinente à fiel observância do que estabelece o Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica, guardo ressalvas quanto a essa afirmação, porque, mesmo reconhecendo que os lançamentos da autuada indicassem a realização do AFAC, o mesmo não pode ser verificado na hodierna investida, pois inexiste documento contábil que demonstre a sua forma de contabilização dos repasses.

Além do que, a certeza da destinação ao aumento de capital, naquela ocasião, não restou claramente demonstrada, mas apenas presumida, vindo a concretizar-se apenas um quinquênio depois, o que, a meu ver, não atende às determinações do referido manual.

Ainda em contraponto às alegações do recurso voluntário, as conclusões do voto vencedor proferido no PA 10510.003120/2005-85 não vinculam para além daqueles autos, ainda que densamente expostas, mesmo porque, com todo respeito ao ilustre relator, entendo que ultrapassou os limites objetivos da questão devolvida ao conhecimento do sodalício, em reexame necessário, pois, naquela assentada, julgou-se apenas a ilegitimidade passiva do contribuinte lançado e não o cabimento meritório do lançamento.

O ora recorrente, através de seu patrono, alegou da tribuna, ainda, a necessidade de exame de decadência, por se tratar de matéria de ordem pública, ao destacar que, inobstante o período de apuração constituído se referir a 2003/2005, a adoção dos saldos devedores verificados nas contas incluiria valores liberados em data anterior ao cinco anos que antecederiam o lançamento, uma vez que a disponibilização dos recursos ocorreu em 2000.

Sob esse aspecto, pertinente a exegese patrocinada pelo eminente Cons. Eloy Eros da Silva Nogueira, externada em declaração de voto coligido ao aludido Acórdão 3401-002.877, consoante a qual, tratando-se o mútuo de um contrato obrigacional que se protrai no tempo, o fato gerador do IOF absorveria esta característica especial e sua hipótese de incidência seria continuada, enquanto vigente o negócio mutual, *in verbis*:

"Ademais, constatamos que a apuração do tributo depende do fator temporal. Afinal, a relação obrigacional entre mutuário e mutuante prossegue no tempo, para além do seu termo inicial, enquanto não for adimplida. Em termos tributários, s.m.j., parece-me que o fato gerador se protrai no tempo, como um fato continuado, dia após dia, mas cuja base de cálculo do tributo dependerá do valor dessa operação de crédito, entre eles, naquele dia.

Estes aspectos, creio, são fundamentais para também compreendermos como pode ocorrer a decadência no IOF apurado com base em saldo diário da operação de crédito. A meu ver, a decadência não é determinada pela data inicial ou original da operação de crédito. Para se verificar a ocorrência da decadência é necessário se

considerar cada uma das datas que constituem o prosseguimento desse mútuo ao longo do tempo. Assim, seria possível que um mesmo mútuo ou operação de crédito tivesse um período abrangido pela decadência e outro não abrangido pela decadência.

Apenas como hipótese exemplificativa, um mútuo feito há 20 anos, enquadrado na situação prevista na letra 'a' do inciso I do artigo 7º do Decreto 6.306/2007, que o mutuário vem liquidando em suaves prestações, é operação de crédito sobre a qual incide IOF para o período de cinco anos previsto na Lei como não decaído. Não é motivo para afastar essa incidência do IOF o fato do empréstimo ter sido feito para além desse período não decadencial, pois esse mútuo - essa operação de crédito - se estende no tempo, permanecendo, ele, válido e objeto da incidência tributária em questão. Pensar o contrário, parece-me, seria reduzir substancialmente a efetividade do IOF como instrumento de política econômica, que é a sua principal finalidade (art. 65 do CTN). ”

A partir dessas observações e após refletir bastante sobre a questão, também reconsidero o meu posicionamento anterior, inclusive adotado naquele julgado, para entender que a forma de contagem da decadência, para o IOF, deve considerar o seu fato gerador como continuado, e não instantâneo, ante a sua especial forma de incidência, tendo em conta o prazo de vigência do mútuo, principalmente nos contratos sem valor definido, naqueles sem prazo previsto de liquidação, de renovação automática ou 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, onde inexiste contrato formal.

Com isso, a decadência deva ser contada de forma invertida, partindo-se do *dies ad quem* - o termo final, coincidente com a lavratura do auto de infração ou notificação de lançamento, retroagindo até 05 (cinco) anos, onde se encontraria o termo inicial, mesmo que a disponibilidade dos recursos tenha se verificado em momento anterior.

Nessa ordem de ideias, o aspecto material da regra de exação fixaria a ocorrência do fato jurídico tributário, tomado como continuado, não sendo o marco inicial para a contagem da decadência a mera disponibilização do recurso, fato imediato, mas a duração do mútuo, considerando, ainda, no caso do IOF, seu aspecto quantitativo (base de cálculo e alíquota), como dito, em função da peculiaridade de sua apuração e cobrança.

Melhor colocando, o dito “fato gerador” do IOF, nas hipóteses anteriormente elencadas, em especial os mútuos sem valor/prazo definido, é a colocação dos recursos financeiros à disposição do mutuário, que, pela integração das normas de regência, por opção legislativa, é mensal, como se houvesse uma renovação automática do crédito a cada mês-calendário, de tal sorte que a decadência deve ser contada mês/mês e não quando da primeira liberação, como ocorre, nos casos de mútuo de valor definido.

Assim, uma vez que fiscalização tenha lançado os saldos devedores diários existentes entre 2003/2005, mesmo que a colocação à disposição do capital tenha se dado em momento anterior, 2000, tomada a ciência da autuação em 05/06/2008 (efl. 78), não há que se falar em decadência, nos termos do art. 173, I do CTN, ante a inexistência de recolhimento parcial do tributo.

Por derradeiro, relativamente à incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício consubstanciada no auto de infração, também não merece censura a decisão recorrida.

Com efeito, a teor do art. 61 da Lei nº 9.430/96, os débitos decorrentes de tributos administrados pela RFB serão atualizados pela taxa SELIC, sendo que o emprego da expressão “débitos decorrentes”, a meu sentir, açaíbarca os consectários vinculados aos tributos, no caso específico, a multa de ofício aplicada, cuja constituição ocorre juntamente com a formalização do crédito tributário correspondente ao tributo, mediante lavratura do competente auto de infração ou mesmo notificação de lançamento.

Este raciocínio está alinhado à teleologia do Código Tributário Nacional, quando dispõe, em seu art. 113, § 1º, que a obrigação principal tem como objeto, além da quitação do tributo, o pagamento de penalidade pecuniária, da qual, s.m.j., é espécie a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96; estabelecendo, ainda, que o crédito tributário decorre da obrigação principal e possui a mesma natureza desta (art. 139), finalizando, no art. 161, que não liquidado – o crédito – na data aprazada, deve ser acrescido dos juros moratórios.

Logo, cabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, a partir do lançamento.

Neste ponto, cumpre anotar que, enquanto não estiver formalizada através de lançamento, por ser a penalidade em questão - multa de ofício - oriunda de um procedimento de fiscalização, não cabe sua atualização monetária, tanto assim que no instrumento de constituição (auto de infração ou notificação de lançamento) a multa incide exclusivamente sobre o valor histórico do tributo conjuntamente lançado, limitando-se os juros moratórios à atualização desta parcela. Todavia, após a formalização do lançamento, tributo e penalidade passam a compor o crédito tributário integral, devendo este montante submeter-se à fluência da taxa SELIC.

Com estas considerações, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Robson José Bayerl

Declaração de Voto

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

Como bem apontado no Relatório, a interposição do Recurso Voluntário traz as seguintes matérias para deliberação e decisão do Colegiado: **(i)** a primeira, quanto à

possibilidade de a Administração lavrar um segundo Auto de Infração, antes da decisão final administrativa em processo administrativo que decorre de uma primeira lavratura de Auto de Infração, com erro na identificação do sujeito passivo, como, ao final, restou decidido; (ii) a segunda, a respeito da incidência do IOF sobre valores adiantados por acionista da Recorrente a título de adiantamento para futuro aumento de capital ("AFAC"), que foi considerado pela Fiscalização como um contrato de mútuo.

Além delas, há que se decidir a acerca da eventual extinção do crédito tributário pela decadência, nos termos do artigo 156, inciso V, do CTN, matéria alegada pelo patrono da Recorrente da Tribuna, na sessão de julgamento do dia 25/10/2017, que, apesar de não ter sido aduzida ao longo do contencioso, por configurar questão de ordem pública, será igualmente apreciada pelo Colegiado.

Com relação à primeira matéria, nas palavras do ilustre Relator, “*a autoridade fiscal, tomando conhecimento que a autuação inicial, lavrada em desfavor da ENERGIPE S/A, em tese mutuante, fora julgado improcedente por erro na indicação do sujeito passivo, procedeu oportunamente à constituição do crédito tributário em face da ENERGISA S/A, em tese mutuária, destacando textualmente que o fazia para prevenir os interesses da Fazenda Nacional*”.

Ao entender da Recorrente, tal procedimento estaria vedado, em especial, por força do artigo 142, do CTN.

Na esteira de jurisprudência firme deste Conselho Administrativo, a identificação errônea do sujeito passivo gera a nulidade do lançamento, possuindo esse vício natureza material, a afastar a aplicação do termo inicial previsto no artigo 173, inciso II, do CTN, para a realização de um novo lançamento. Nesse sentido, dentre vários, pode-se citar o recente Acórdão da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por decisão unânime, assim ementada: “*O erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regramatriz de incidência, decorrente da identificação do estabelecimento matriz em lugar do estabelecimento filial como sujeito passivo da obrigação tributária, que deu causa à anulação do lançamento objeto da lide, constitui vício material*”. (Acórdão nº 9303005.462; Data: 27/07/2017; Relator: Charles Mayer de Castro Souza)

Com isso, em princípio, a Administração poderia realizar o lançamento, desde que respeitado o prazo decadencial previsto no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, ou artigo 173, inciso I, do CTN, conforme o caso.

Mas não é todo ato administrativo de lançamento que é passível de um novo lançamento.

Alberto Xavier, ao tratar da matéria, afirma que “*a renovação de um lançamento totalmente anulado por incompetência ou vício de forma, por parte do órgão competente ou respeitado o formalismo legalmente estabelecido, justifica-se por poder conduzir a uma mais correta aplicação da lei, notadamente por força de elementos instrutórios de que o lançamento não tenha tido conhecimento, até por razões de oportunidade*”.

Por outro lado, defende que “*se, ao invés, o motivo da anulação radica numa violação de lei, à Administração fiscal já não cabe, no conteúdo do seu dever de execução da sentença, a prática de atos positivos de substituição do lançamento anulado*”. E conclui “*o lançamento anulado por incompetência e vício de forma é um ato renovável; o lançamento*

anulado por violação de lei, um ato irrenovável. Esta irrenovabilidade do lançamento anulado é outra manifestação da eficácia preclusiva, similar à que ocorre com a imutabilidade da coisa julgada formal no processo judicial”¹.

Por sua vez, Diogo Freitas do Amaral faz a seguinte distinção entre os atos administrativos renováveis e irrenováveis. Enquanto os atos administrativos irrenováveis são aqueles em que “não é concebível que possam ser renovados sem repetição do vício determinante da anulação. Por isso que o fundamento da anulação foi justamente a ilegalidade do objeto ou conteúdo do acto – quer dizer, da decisão tomada nesse acto -, é de todo em todo impossível renovar o acto anulado, com idêntico objeto ou conteúdo, sem que simultaneamente se reincida no mesmo vício que provoca a anulação”; os atos administrativos renováveis, de forma diversa, são aqueles em que “é admissível que possam ser praticados de novo sem a repetição do vício determinante da anulação”².

Na realidade, não é classificação de determinada nulidade como formal ou material que ensejará a possibilidade de realização de um novo lançamento, mas sim a presença do atributo da renovabilidade no ato. Enquanto que o lançamento anulado por vício de forma é sempre renovável, o lançamento por vício material pode ser renovável ou não, a depender das circunstâncias do caso concreto em relação a que sujeito passivo está se tratando.

Logo, trazendo esses conceitos doutrinários para o caso concreto, quando se fala em impossibilidade de renovação do ato administrativo por violação à Lei, deve-se entender que não é possível um novo lançamento contra o primeiro sujeito passivo indicado, pois não é possível a renovação sem que se incorra em um vício material, como já reconhecido no primeiro processo administrativo, não existindo óbice a um novo lançamento contra o Recorrente, justamente com a correção desse vício.

Ainda nessa matéria, há que se examinar um segundo empecilho à realização do segundo lançamento. É que esse segundo lançamento ocorreu quando sequer havia se encerrado o processo administrativo que decorre do primeiro lançamento, o que traz à baila dúvidas e discussão a respeito da validade desse segundo ato administrativo.

Já tivemos a oportunidade de expor entendimento de que, uma vez já constituído o crédito tributário, seja por DCTF, seja por realização de depósito judicial (artigo 151, inciso II, do CTN), um segundo lançamento desse mesmo crédito tributário implicaria “ausência de objeto possível no ato administrativo [que] não apenas o torna desnecessário ou descabido, mas atinge o plano de sua validade, levando-se em consideração que a validade “diz respeito ao atendimento a todas as exigências legais, para que os efeitos dos atos administrativos sejam reconhecidos na ordem jurídica”³ e que não foi atendido o requisito relativo ao objeto do ato administrativo”⁴.

Porém, naquele caso, tratava-se de um lançamento de crédito tributário já constituído, com o objetivo de instituir relação jurídica entre os mesmos sujeitos ativo e passivo, para a mesma prestação já constituída anteriormente.

No caso ora analisado, no segundo lançamento, não se tem uma identidade total de sujeitos ativo e passivo e prestação. Na realidade, muito embora se trate da mesma

¹ “Do lançamento. Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário”. Editora Forense. 2ª Edição. 2001. p. 323-324.

² “A execução das sentenças dos Tribunais Administrativos”. 2ª Edição. Livraria Almedina. Coimbra. 1997. P. 59-91.

³ Direito Administrativo Moderno. Odete Medauar. 8ª Edição. 2004. Editora Revista dos Tribunais. p. 165.

⁴ Acórdão nº 3401-003.428; Data: 28/03/2017; Relator: Augusto Fiel Jorge d' Oliveira; Redator Designado: Fenelon Moscoso de Almeida.

prestação, o segundo lançamento está a instituir uma nova relação jurídica, dessa vez, entre o Estado-sujeito ativo e um novo sujeito passivo.

Com isso, não vislumbro o vício de objeto no ato administrativo, a ensejar a invalidade do segundo lançamento, motivo pelo qual acompanho as conclusões do Relator quanto a esse tópico, no sentido de que *"não se deve confundir a constituição do crédito tributário com a sua exigibilidade, não havendo proibição à sua formalização em duplicidade, mas apenas impedimento à exigência em dobro, o que configura cobrança indevida"*.

Uma vez concluído que a Fiscalização poderia realizar um segundo lançamento contra o Recorrente, há que se verificar o respeito ao prazo decadencial, o que é feito nas linhas a seguir, considerando que a natureza jurídica da transferência de valores entre a Recorrente e empresa de seu mesmo grupo seria de mútuo sob outra roupagem, tal como afirmado pela acusação fiscal.

Segundo a Fiscalização: *"A Empresa Energisa S/A, controladora da Empresa Enérgética de Sergipe S/A - Energipe, em 25/01/2000 aportou em favor de sua controlada, a título de adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC) o montante de R\$210.262.679,27; em complemento ao AFAC efetuado pela Energisa houve um acréscimo de R\$50.496.087,65, decorrente da transformação, em 31/03/2000, de empréstimos contraídos pela Energipe junto a Energisa, apresentando então em 01/01/2003 o saldo de R\$260.121.293,13, que se manteve praticamente inalterado até 29/12/2005".* (fls. 39 do eprocesso)

As fls. 27 do eprocesso, consta a seguinte tabela, com os valores de recebimento de devolução de AFAC, data das operações e saldo:

ENERGISA S/A CNPJ: 00.864.214/0001-06		ADIANTEAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL			D / C
EMPRESA	EMPRESA ENERGÉTICA DE SERGIPE S/A	(valores expressos em reais)			
DATA	DESCRIÇÃO	MOVIMENTAÇÃO	SALDO	D / C	
31/12/1999	SALDO		0,00		
JANEIRO/2000	RECEBIMENTO DE AFAC	210.262.679,27	210.262.679,27	D	
MARÇO/2000	RECEBIMENTO DE AFAC	50.496.087,65	260.758.766,92		
DEZEMBRO/2000	DEVOLUÇÃO DE AFAC	(569.800,00)	260.188.966,92		
31/12/2000	SALDO DE BALANÇO		260.188.966,92	D	
31/12/2001	SALDO DE BALANÇO		260.188.966,92	D	
OUTUBRO/2002	DEVOLUÇÃO DE AFAC	(53.363,38)	260.135.603,54		
NOVEMBRO/2002	DEVOLUÇÃO DE AFAC	(638,53)	260.134.965,01		
DEZEMBRO/2002	DEVOLUÇÃO DE AFAC	(13.671,88)	260.121.293,13		
31/12/2002	SALDO DE BALANÇO		260.121.293,13	D	
31/12/2003	SALDO DE BALANÇO		260.121.293,13	D	
31/12/2004	SALDO DE BALANÇO		260.121.293,13	D	
30/12/2005	RECEBIMENTO DE AFAC	9.935.682,79	270.056.975,92		
30/12/2005	CAPITALIZAÇÃO AFAC		(270.056.975,92)		
31/12/2005	SALDO DE BALANÇO		0,00		

Com isso, conforme fls. 42 e seguintes do eprocesso, a Fiscalização apurou o IOF por ela entendido como devido, com base no saldo devedor diário, de 01/01/2003 a

29/12/2005, portanto, enquadrando a operação como "*operação de empréstimo, sob qualquer modalidade, inclusive abertura de crédito: a) quando não ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário*" (artigo 7º, inciso I, alínea a, do Decreto n. 6.306/2007) e lavrando o Auto de Infração em análise no dia 02/06/2008, do qual a Recorrente foi cientificada na mesma data, conforme fls. 4 do eprocesso.

O fato gerador do IOF está disciplinado no artigo 3º do Decreto nº 6.306/2007, que contém as seguintes prescrições:

"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;

II - no momento da liberação de cada uma das parcelas, nas hipóteses de crédito sujeito, contratualmente, a liberação parcelada;

III - na data do adiantamento a depositante, assim considerado o saldo a descoberto em conta de depósito;

IV - na data do registro efetuado em conta devedora por crédito liquidado no exterior;

V - na data em que se verificar excesso de limite, assim entendido o saldo a descoberto ocorrido em operação de empréstimo ou financiamento, inclusive sob a forma de abertura de crédito;

VI - na data da novação, composição, consolidação, confissão de dívida e dos negócios assemelhados, observado o disposto nos §§ 7º e 10 do art. 7º;

VII - na data do lançamento contábil, em relação às operações e às transferências internas que não tenham classificação específica, mas que, pela sua natureza, se enquadrem como operações de crédito". (grifos nossos)

Já a data de cobrança de cobrança e vencimento da obrigação está prevista no artigo 10º, inciso I e parágrafo único, do Decreto, que prevêem: "Art. 10. O IOF será cobrado: I - no primeiro dia útil do mês subsequente ao de apuração, nas hipóteses em que a apuração da base de cálculo seja feita no último dia de cada mês; (...) Parágrafo único. O IOF deve ser recolhido ao Tesouro Nacional até o terceiro dia útil subsequente ao decêndio da cobrança ou do registro contábil do imposto".

Dante desse quadro normativo, o CARF já firmou o seguinte entendimento: "*IOF. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DA CONTAGEM. DISPONIBILIZAÇÃO DO RECURSO AO MUTUÁRIO. O fato gerador ocorre "na data da efetiva entrega, total ou parcial, do valor que constitua o objeto da obrigação ou sua colocação à disposição do interessado", ao passo que a base de cálculo é apurada verificando-se o saldo devedor ao final de cada mês".* (Acórdão nº 3401002.877; Data: 29/01/2015; Relator: Conselheiro Bernardo Leite de Queiroz Lima)

No presente caso, em que as transferências foram realizadas e lançadas na contabilidade em janeiro e março de 2000 e não existe o pagamento de qualquer valor a título de IOF, aplica-se o artigo 173, inciso I, do CTN. Em consequência, tem-se que a Fazenda poderia realizar o lançamento do crédito tributário até janeiro de 2006, operando-se a decadência do crédito tributário que foi constituído apenas em 02/06/2008.

No que se refere à questão principal, da falta de recolhimento do IOF supostamente incidente sobre aportes de capital realizados a título de AFAC, a Fiscalização aponta que (i) a ausência de qualquer registro no Livro de Atas de Assembléia da Recorrente e (ii) a ausência de contratos entre a Recorrente e a Energípe, evidenciando que os recursos recebidos da Recorrente se destinavam a futuro aumento de capital, teria como efeito transparecer o alto grau de artificialidade da transação que, aos olhos da Fiscalização, configuraria "*operação de mútuo sob outra roupagem*".

Além disso, para corroborar seu entendimento, a Fiscalização aponta que o aumento de capital não ocorreu em 120 dias do encerramento do exercício em que se realizou o aporte de recursos, concluindo, então, que teria sido infringido o artigo 13 da Lei nº 9.779/1999.

Em seu voto, após expor um detalhado histórico dos atos regulamentares e do tratamento contábil aplicável à hipótese, o ilustre Relator, com fundamento no disposto no PN CST 17/1984 e na IN SRF 127/88, entende que, para que os valores remetidos pela Recorrente à Energípe pudessem ser caracterizados como AFACs, dois requisitos deveriam ter sido cumpridos: "*i) a existência de comprometimento, contratual e irrevogável, de que tais recursos se destinem a futuro aumento de capital; e, ii) que 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*".

Assim, como não foram satisfeitos tais requisitos, o ilustre Relator negou provimento ao Recurso Voluntário, afirmando que "*do ponto de vista fiscal, como AFACs, de maneira que devem ser tributados pelo IOF, como mútuo simples, haja vista que não houve formalização contemporânea de compromisso de permanência das verbas na investida, com cláusula de irretratabilidade, além da capitalização dos valores não ocorrer na primeira Assembléia Geral Extraordinária – AGE após o recebimento dos repasses*". (grifos nossos)

Contudo, em que pese o denso e bem fundamentado, como de costume, voto do ilustre Relator, acredo que o entendimento ali exposto não procede, pelas razões a seguir.

O IOF tem sua matriz constitucional no artigo 153, inciso V, da Constituição da República, que prevê a competência da União para instituir impostos sobre: "*V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários*", havendo, portanto, previsão para a incidência do imposto sobre quatro bases econômicas distintas, operações de crédito, operações de câmbio, operações de seguro, operações relativas a títulos ou valores mobiliários.

Como se verifica, não há qualquer previsão de imposto sobre "*operações financeiras*" na Constituição da República, o que leva parte da doutrina a criticar a denominação IOF, adotada na legislação ordinária e nos regulamentos, por considerá-la imprópria, preferindo se referir a cada um dos impostos, de acordo com as bases econômicas oneradas por eles, tal como previsto Constituição da República. Assim, não haveria o IOF, mas sim os quatro impostos distintos a seguir: o Imposto sobre Operações de Crédito ("IOCrédito"),

o Imposto sobre Operações de Câmbio ("IOCâmbio"), o Imposto sobre Operações de Seguro ("IOSeguro") e Imposto sobre Operações relativas a títulos ou valores mobiliários ("IOTVM").

O IOF foi instituído pela Lei nº 5.143/1966, inicialmente limitado a operações realizadas por instituições financeiras e seguradoras - o que foi alterado posteriormente -, e sua disciplina se encontra na legislação ordinária em uma série de diplomas, dentre os quais, o artigo 13, da Lei nº 9.779/1999, que deu suporte ao lançamento, relativo ao Imposto sobre Operações de Crédito, a seguir transscrito:

"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". (grifos nossos)

Se, de um lado, o dispositivo deixa claro que o imposto atualmente incide em operações realizadas entre quaisquer pessoas jurídicas, não havendo exigência de que tais pessoas jurídicas sejam instituições financeiras, de outro lado, ao prever a incidência do imposto nessas hipóteses sobre "*operações de crédito correspondentes a mútuo*", o dispositivo parece restringir o imposto à "*operação de mútuo*", considerada como uma espécie dentro do gênero das "*operações de crédito*".

Nesse particular, convém trazer lição de Aliomar Baleeiro, que explicita o conteúdo de "*operação de crédito*", fazendo as devidas distinções entre suas modalidades: "*O CTN, no inciso I do art. 63, menciona operações de crédito em geral, das quais a principal é o mútuo fenerático – o empréstimo de dinheiro e juros. (...) também as várias operações de crédito que usualmente constituem os negócios dos Bancos e empresas financeiras. Elas e os títulos ou papéis, que as representam, ainda que, juridicamente, não dependam de indagação da causa debendi, que se presume. A fiança, a caução, etc, enfim os negócios em que alguém põe seu crédito a serviço de outro, estão nesse número, até porque os Bancos costumam prestá-lo mediante comissão*"⁵.

Nesse contexto, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do IOF, é importante que se tenha clara a definição do contrato de mútuo, contrato típico, previsto no Código Civil nos artigos 586 e seguintes, como "*Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade*".

Como observa José Roberto de Castro Neves:

"A rigor, no mútuo, uma pessoa transfere a outra a propriedade de coisa fungível, ficando esta última obrigada a entregar, num momento futuro, coisa do mesmo gênero e qualidade daquela inicialmente entregue. A restituição, portanto, se dá com o equivalente.

Há, na verdade, uma ficção, pois, vista a coisa objetivamente, não há empréstimo de uma coisa: como se disse, uma pessoa transfere a propriedade

⁵ "Direito Tributário Brasileiro", 9ª Edição, Forense.

de um bem fungível e aquele que recebe o bem fica obrigado a dar, num momento futuro, à quem lhe deu o bem, outro igual. Nesse negócio, existem duas transferências de propriedade"⁶.

Outra característica do mútuo é seu enquadramento como um contrato real, que só se aperfeiçoa com a entrega da coisa.

Em suma, pode-se afirmar que o contrato de mútuo é um contrato real em que figuram, de um lado, credor, de outro, devedor, e há a transferência de um bem fungível, como o dinheiro, ficando o devedor obrigado a realizar, em um momento futuro, uma segunda transferência, em favor do credor, do bem igual (mesmo gênero, qualidade e quantidade), mais eventuais juros pactuados, que correm entre a primeira e a segunda transferência.

Por sua vez, o AFAC não é um contrato típico e não possui regulação na lei comercial ou tributária. Como a própria denominação já indica, o AFAC corresponde a um adiantamento de valores por parte de sócios ou acionistas em favor de sociedade da qual fazem parte, com o objetivo de tais valores sejam destinados a aumento de capital social da sociedade em questão.

Nos termos dos artigos 166, inciso II, e artigo 168, da Lei das Sociedades por Ações, Lei nº 6.404/1976, o capital social pode ser aumentado "*por deliberação da assembleia-geral ou do conselho de administração, observado o que a respeito dispuser o estatuto, nos casos de emissão de ações dentro do limite autorizado no estatuto*", porém, não há qualquer previsão de prazo para a sua realização.

Como se verifica, o único ponto de encontro entre uma forma contratual e outra é a transferência de recursos de uma parte para outra, o que, aliás, aproxima a grande maioria dos contratos. De resto, enquanto no mútuo há uma transferência de recursos com a obrigação do mutuário realizar uma segunda transferência, em favor do mutuante, no AFAC o sócio ou acionista transfere recursos financeiros à sociedade da qual participa, em razão de futura realização de aumento de capital, na qual a sociedade entrega ao sócio ou acionistas das quotas ou ações correspondentes aos recursos aportados.

No presente caso, a Fiscalização aponta a ausência de contrato entre sociedade e acionista como fundamento para descharacterizar a operação como AFAC e considerá-la, para efeitos de tributação, como uma operação de mútuo. Porém, ao mesmo tempo em que a Fiscalização exige prova que evidencie a natureza da operação como AFAC, olvida de apresentar prova da natureza de mútuo do contrato, como, por exemplo, a existência de obrigação da sociedade em restituir ao acionista o montante recebido, com ou sem juros, quando cabe à Fiscalização provar a ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 142, do CTN.

Além disso, diferente da premissa da qual parece partir a Fiscalização, não há na legislação qualquer exigência de que o AFAC observe a forma escrita ou seja comprovado dessa maneira, podendo o registro contábil servir como prova suficiente da natureza da operação neste caso, à luz do que determina o artigo 9º, parágrafos 1º, 2º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, *in verbis*:

⁶ Neves, José Roberto de Castro. "Contratos I". 1ª Edição. Rio de Janeiro. LMJ Mundo Jurídico, 2016. p. 202.

"Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova. § 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. § 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º. § 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração". (grifos nossos)

Não há dúvidas de que o Recorrente registrou em sua contabilidade a transferência dos recursos como AFAC e não há dúvida que tais recursos foram futuramente utilizados em aumento de capital, como se observa do exame dos documentos acostados ao processo pelo ilustre Relator, a seguir transcrita:

"Os documentos de efls. 28/36, relativos aos extratos do Livro Razão, indicam que, na contabilidade da ENERGISA S/A, os valores foram registrados na Conta 1.2.1.1 (Adiantamentos e Empréstimos), subconta 0005-0 (Adiantamento para AFAC – ENERGIPE), mantendo-se no Razão ao longo de 2003.

Em relação ao registro na contabilidade da ENERGIPE S/A, não há documento que aponte a forma de registro à época dos repasses, em 2000, mas somente o registro da capitalização dos recursos, ocorrida em 30/12/2005, na Conta 241.01 (Capital Subscrito), Subconta 0011 (Capital Social não Concessão).

Às efls. 22/26 consta cópia da ata da Assembléia Geral Extraordinária, realizada em 30/12/2005, que decidiu pela capitalização dos adiantamentos efetuados pela ENERGISA S/A, com o aumento do capital social pela emissão de novas ações, todas subscritas em favor daquela.

Portanto, é indubitável que os repasses foram registrados contabilmente como AFACs, pela ENERGISA S/A, e foram, também, capitalizados pela ENERGIPE S/A". (grifos nossos)

Além disso, não há qualquer acusação de que a Recorrente teria incorrido nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o que poderia justificar eventual desconsideração da natureza das operações, tal como registradas na escrita contábil da Recorrente.

Diante disso, (i) na ausência de normas determinando que o AFAC seja formalizado ou demonstrado por contrato escrito e estando as transferências devidamente registradas na contabilidade da Recorrente; (ii) havendo prova da ocorrência do aumento de capital, a meu ver, não pode a Fiscalização, com base em exigências previstas em normas regulamentares da Receita Federal, fazer incidir o IOF sobre os AFAC realizados pela Recorrente, até porque só a Lei pode criar direitos e obrigações, não sendo esse o papel de ato regulamentar.

Não há na Lei do IOF qualquer previsão desse imposto em operações de AFAC nem qualquer dispositivo equiparando a um contato de mútuo o AFAC sem o

cumprimento dos requisitos de existência de contrato formal e de realização do aumento de capital em determinado lapso de tempo.

Além disso, nunca poderia o Executivo completar as hipóteses sobre as quais determinado tributo poderia incidir.

Assim, a exigência de IOF em hipótese não prevista em Lei, com base em entendimentos regulamentares que claramente ultrapassaram o papel interpretativo da Administração, acaba por implicar em adoção de uma analogia para cobrança de tributos, o que é vedado pelo artigo 108, parágrafo 1º, do CTN, que prevê "*§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei*".

Nesse sentido, já asseverava Geraldo Ataliba, para quem: "*pela analogia não se cria norma alguma. Simplesmente, se desvenda, se descobre norma não expressa. Aí está a importância da extensão e do significado do princípio da estrita legalidade da tributação, tal como colocado pelo direito constitucional brasileiro. Significa que o legislador é obrigado a deixar explícito o desenho do tributo, ou seja, o legislador tem que esgotar esta primordial função tributária, necessariamente; a lei deve conter todos os elementos substanciais da hipótese de incidência. O legislador não pode delegar ao Executivo a faculdade de completar o desenho da hipótese de incidência*"⁷. (grifos nossos)

Por oportuno, cabe trazer a advertência de Ricardo Lobo Torres, que afirma: "*O exagero na investigação da forma jurídica e na declaração da ilicitude da elisão podem mascarar igualmente o raciocínio analógico*"⁸.

Portanto, entendo que não existindo qualquer prova de dolo, fraude ou simulação e não exigindo a Lei, para a validade ou demonstração do AFAC, que a forma escrita seja observada, a transferência de recursos entre a Recorrente e a sociedade da qual é acionista deve ser tributada seguindo a natureza jurídica da operação, tal como registrada em sua escrita contábil.

Por último, impende-se mencionar que o Tribunal Regional Federal da 5º Região apreciou operações da própria Recorrente, similares as que foram objeto do lançamento ora em julgamento, porém, de período anterior, confirmado sentença pela impossibilidade de exigência do IOF, conforme acórdão que foi ementado, nos seguintes termos:

"TRIBUTÁRIO. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL –AFAC. INCABIMENTO DA INCIDÊNCIA DO IOF – IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS.

I. Trata-se de remessa oficial e apelação de sentença que julgou parcialmente procedente o pedido, para anular parcialmente os créditos tributários constituídos no processo administrativo-fiscal nº 10510.003371/2006-41, considerando a não incidência do IOF sobre a parte de valores repassados como adiantamento para futuro aumento de capital –AFAC.

II. O AFAC - adiantamento para futuro aumento de capital corresponde a valores recebidos pela empresa de seus acionistas ou quotistas destinados a

⁷ "Interpretação no Direito Tributário". Edição Saraiva. São Paulo. 1975. p. 114.

⁸ "Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário". Editora Renovar. Rio de Janeiro. 4ª Edição. 2006. p. 127.

serem utilizados como futuro aporte de capital. Na hipótese, a autora informou ter realizado em favor de suas empresas coligadas o adiantamento para futuro aumento de capital, demonstrando não ter a operação configuração de mútuo para fins de incidência do IOF, sobre parte do crédito constituído no processo administrativo n.º 10510.003371/2006-41.

III. Não se faz obrigatória à comprovação do adiantamento para futuro aumento de capital mediante a celebração de contrato escrito, podendo ser demonstrado por meio de registro nas escrituras fiscais da empresa.

IV. No caso de não haver autorização no estatuto (art. 166, II c/c o art. 168 da Lei n.º 6.404/76), o aumento do capital será realizado em assembleia geral extraordinária, a qual não possui prazo para acontecer. Também na legislação societária não se verifica prazo para que o aumento do capital ocorra. (...)" (Apelação / Reexame Necessário nº 25015-SE (0000966-12.2011.4.05.8500); Relator: Ivan Lira de Carvalho; 4ª Turma do TRF5; Data de Julgamento: 20/11/2012)

Por todo o exposto, abro divergência em relação ao entendimento do ilustre Relator, para que o Recurso Voluntário seja conhecido e provido.

E como voto.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

Declaração de voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco,

1. Com as vêrias de estilo, em que pese o como de costume bem fundado voto do Conselheiro Relator Robson Bayerl, apresento a seguinte declaração de voto, ousando dele discordar.

2. Narra a fiscalização que, a despeito dos valores correspondentes estarem registrados como Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC), na escrita contábil, não se vislumbrou instrumento de comprometimento no sentido de que "(...) *ditos repasses seriam destinados exclusivamente a futuros aumentos de capital, tampouco foi observado prazo de integralização de 120 (cento e vinte) dias, a contar do encerramento do exercício social, o que conferiria a roupagem de mútuo a estas operações, com incidência do IOF*".

3. Neste sentido, o Parecer Normativo CST nº 133/1975, externou entendimento no sentido de que o saldo credor de sócio ou acionista deve compor o passivo exigível no cálculo do capital da giro próprio da empresa, sendo de todo irrelevante que, em

momento posterior, venha ele a ser capitalizado. Em momento seguinte, o Parecer Normativo CST nº 23/1981 fixou a orientação de que os adiantamentos para futuro aumento de capital, ainda que condicionados à utilização exclusiva em aumento de capital, deveriam ser mantidos fora do patrimônio líquido, uma vez que merecem tratamento de obrigações com terceiros, passíveis de serem exigidos pelos titulares enquanto não efetivamente concretizado o aumento. Cabe observar, para além do sentido da reconstrução do quadro de referências administrativo, de caráter regulamentar-opinativo, que, no ano de 1983 o art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065/1983 dispôs que, para efeito da determinação do lucro real, nos mútuos entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, a mutuante deveria reconhecer "*pelo menos*" o valor correspondente à variação monetária. A interpretação insculpida pela Administração, em conformidade com o Parecer Normativo CST nº 17/1984, foi no sentido da inaplicabilidade da previsão de trânsito em conta de resultado da norma de estatura legal no caso específico de AFAC, desde que: (i) o adiantamento se destinasse "*específica e irrevogavelmente, ao aumento do capital*", e (ii) a capitalização se processasse "*(...) por ocasião da primeira AGE ou alteração contratual posterior ao adiantamento ou, no máximo, até 120 dias contados do encerramento do período-base da sociedade tomadora dos recursos*", prazo este posteriormente extirpado com a edição da Instrução Normativa SRF nº 127/1988, que manteve os demais requisitos.

4. O tratamento contábil dispensado aos adiantamentos de tal jaez é a classificação em conta de investimento (ANC) para aquele que efetua o AFAC e, para a investida, objeto de apreciação no presente caso, denota-se, da leitura da Resolução CFC nº 1.159/2009, o registro: (i) no patrimônio líquido na investida, após a conta de capital social, na hipótese de **não** haver possibilidade de devolução; ou (ii) no passivo não circulante, se houver "*(...) qualquer possibilidade de sua devolução*". Neste sentido, precisa e irreprochável a análise do relator, Conselheiro Robson José Bayerl, ao constatar 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 transrito, 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 (...). Entretanto, mesmo que exista divergência (...), ambos concordam em um ponto: os adiantamentos de recursos, para que possam se qualificar como AFACs, devem atender a absoluta condição de permanência, o que se traduz na cláusula de irreversibilidade de devolução, com opção irretratável" - (seleção e grifos nossos).

5. Observe-se, em sede de *excursus*, que o sentido de expurgar o AFAC do patrimônio líquido, que se depreende do Parecer Normativo nº 23/1981, teria uma discussão de fundo tributário, uma vez que o entendimento diverso, representado pela Resolução CFC nº 1.159/2009, implicaria a dedutibilidade da correção monetária do adiantamento, discussão esta que veio a perder sua principal celeuma com a edição do Decreto nº 332/1991, cuja alínea 'f' do

inciso I do art. 4º tornou obrigatória a correção de contas credoras e devedoras respeitantes a AFAC, situação esta que perdurou até o advento do Plano Real, contexto a partir do qual foi concebida a Lei nº 9.249/1995, que extinguiu a correção monetária do balanço.

6. Assim, feita esta observação, o Relator passou a expressar entendimento consentâneo com o Parecer Normativo CST nº 17/1984 no sentido de que as destinações contratualmente estipuladas, em caráter irrevogável, de aumento de capital representariam exceção à obrigação da investidora prevista no preceptivo normativo do art. 21 do Decreto-Lei nº 1.065/1983. Tal seria, portanto, o principal marco miliar para a distinção jurídica entre o AFAC e o mútuo, uma vez que colocar recursos à disposição de terceiros sem condição de permanência e de irreversibilidade redundaria, sob tal perspectiva, em uma operação de crédito. Diz-se principal porque a condição de capitalização, decorrente de tais recursos adiantados, logo na primeira AGE ou na primeira alteração contratual subsequente, sobreviveu à Instrução Normativa SRF nº 127/1988.

7. Em outras palavras, da perspectiva da interpretação infralegal, repitase, de caráter **meramente regulamentar e opinativo** (condição que tais instrumentos não perdem mesmo ao serem chamados de normas complementares de leis pelo inciso I do art. 100 ou de "legislação tributária" pelo art. 96, ambos do Código Tributário Nacional), o ingresso dos recursos deve se prestar ao aumento do capital logo na **primeira oportunidade possível** e, entre o momento de sua percepção pela investida e o da efetiva capitalização, não devem estar suscetíveis ao arrependimento e consequente reversibilidade ou devolução.

8. Acresce o relator que o adiantamento exigiria compromisso formal e prévio à liberação do crédito, pois a disponibilização de recursos à investida seguida de decisão superveniente de integralização não configuraria adiantamento, mas mútuo seguido de capitalização.

9. Fixadas as premissas de direito, ao se descer à apreciação das provas, é possível verificar que a contribuinte efetivamente registrou os valores em referência em conta de adiantamentos e empréstimos, na subconta "*adiantamento para AFAC*", em conformidade com o extrato do Livro Razão, onde permaneceram ao longo do ano de 2003, e que a capitalização ocorreu em 30/12/2005, data da AGE que decidiu pelo aumento do capital social e consequente emissão proporcional de novas ações, o que torna incontroverso o registro contábil de tais recursos como AFAC. Entendeu o Relator, no entanto, que, em que pese tal constatação, não fora satisfeita o desígnio da Instrução Normativa SRF nº 127/1988 no sentido de que o aumento de capital seja efetuado por ocasião da primeira Assembléia-Geral Extraordinária ou alteração contratual subsequente ao ingresso dos valores na sociedade tomadora, ponto a partir do qual passamos a dissentir.

10. Cabe pontuar, em primeiro lugar, que o quadro normativo construído pelo Relator pertine a questões voltadas ao imposto sobre a renda. Em outras palavras, o Parecer Normativo CST nº 17/1984 foi editado para efeito da determinação do lucro real e, ainda que constitua um norte valioso ao aplicador por se voltar ao tratamento do mútuo, necessário se faz tomar, como ponto de partida para a decisão acerca da incidência ou não do imposto sobre operações financeiras, a legislação que lhe é peculiar. Evidentemente, é rica a construção em torno desta especialíssima figura do direito privado prevista pelo art. 586 do Código Civil para fins de determinação do montante correspondente à renda, a começar pelos limites da dedutibilidade dos juros passivos em condições usuais de mercado, conforme disciplinado pelo Parecer Normativo CST nº 138/1975, havendo, para tanto, a exigência de contrato, juros que não excedam a taxa legal e que os recursos sejam empregados na própria

atividade principal da mutuária. Nem por isso seria possível se cogitar que o não preenchimento de tais requisitos caracterizadores da condição de despesa dedutível implicariam a incidência ou não incidência de outro tributo, pois diferentes os âmbitos de aplicação de cada sistema normativo. Assim, necessário se faz a análise da específica legislação definidora da imposição sobre operações de mútuo:

Código Tributário Nacional - Art. 63. *O imposto, de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários tem como fato gerador: I - quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado.*

(...) **Art. 64.** A base de cálculo do imposto é: I - quanto às operações de crédito, o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros.

Decreto nº 6.306/2007 (RIOF) - Art. 2º *O IOF incide sobre:*

I - operações de crédito realizadas:

a) por instituições financeiras;

b) por empresas que exercem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

c) entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física;

II - operações de câmbio;

III - operações de seguro realizadas por seguradoras;

IV - operações relativas a títulos ou valores mobiliários;

V - operações com ouro, ativo financeiro, ou instrumento cambial.

11. Cabe, ainda, trazer à análise a legislação civil pertinente ao instituto do mútuo:

Lei nº 10.406/2002 (Código Civil) - Art. 586. *O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.*

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

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

Art. 592. *Não se tendo convencionado expressamente, o prazo do mútuo será: I. Até a próxima colheita, se o mútuo for de produtos agrícolas, assim para o consumo, como para semeadura; II. De trinta dias, pelo menos, se for de dinheiro; III. Do espaço de tempo que declarar o mutuante, se for de qualquer outra coisa fungível.*

12. De fato, o art. 591, diferente do quanto alegado pela recorrente, não obriga ou condiciona tal figura à cobrança de juros, mas unicamente o presume no caso de se tratar de negócio jurídico celebrado com fins econômicos, limitando, ainda, a sua cobrança à taxa legal. Tampouco a ausência de prazo o desnatura, pois, em complemento à regra dos incisos do art. 592, o § 14 do art. 7º do Decreto nº 6.306/2007 prevê expressamente a operação de crédito contratada por prazo indeterminado. Por outro lado, em um esforço de análise estratigráfica da legislação, aponta-se que a previsão da possibilidade do aumento futuro de capital tem tímida previsão no inciso I do art. 84 da Lei nº 6.404/1976 (LSA), já tendo sido a figura do adiantamento identificada por parte da doutrina como aquela descrita pelo inciso II do art. 170 da lei societária, em que pese a discussão acima contextualizada.

13. A distinção mais notável entre os institutos residiria no compromisso das partes com a **finalidade** da transferência/entrega de coisa fungível: **(i)** no caso do mútuo, a futura restituição de coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade, e **(ii)** no caso do AFAC, o futuro emprego dos recursos no aumento de capital. Em um caso, restitui-se, e, no outro, capitaliza-se. Enquanto a natureza do mútuo se investiga a partir do art. 586 da codificação civil, o AFAC mantém estreito diálogo com o art. 1.081 da lei civil e com o art. 166 da LSA, que preveem a possibilidade do aumento do capital. Partindo deste pressuposto, é possível se investigar a definição de sua natureza pela finalidade dada à coisa fungível entregue pelos investidores à investida, e um não se confunde com o outro para fins tributários. O primeiro é fato gerador do IO/Crédito; o segundo não se coaduna com a materialidade de tal exação, o que não é algo novo à jurisprudência administrativa, conforme se depreende do quanto decidido pelo Acórdão nº 201-80.220, proferido em sessão de 25/04/2007 pela extinta 1º Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF - Período de apuração: 31/01/2000 a 31/12/2003

Ementa: (...) ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL.

Por falta de amparo legal, não procede o lançamento de IOF incidente sobre adiantamento para futuro aumento de capital.

Recurso de ofício negado.

14. Em igual sentido, a distinção que fizemos logo acima entre o mútuo e o AFAC restou sedimentada, apenas com outras palavras, no acórdão proferido em 19/05/2005 no curso do Processo Administrativo nº 10768.001867/92-83 pela extinta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

"Da lapidar definição posta no art. 1.256 do Código Civil revogado, reproduzida no art. 586 do Código Civil de 2002, se extrai que o mútuo é o contrato pelo qual alguém transfere a propriedade da coisa fungível a outrem, que se obriga a lhe restituir coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

Sendo-lhe transferido o domínio da coisa emprestada, pode o mutuário dar-lhe o destino que lhe aprouver, inclusive consumi-la, obrigando-se, no entanto, a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade, pois a obrigação de restituição é da essência e da estrutura do contrato de mútuo.

Enquanto que, nos negócios jurídicos de adiantamento para aumento de capital, os recursos recebidos pela empresa de seus acionistas ou quotistas somente podem ser utilizados para este fim, não comportando restituição" - (seleção e grifos nossos).

15. Traçadas tais premissas, há, ainda, de se assentir para o fato de que o próprio Poder Judiciário vem dispensando, inclusive, o contrato escrito de AFAC para o seu reconhecimento, uma vez que a sua contabilização como tal e sua posterior utilização no aumento de capital da empresa será mais do que suficiente para comprová-lo, não havendo, na legislação societária, prazo para ocorrer a assembleia convocada para o fim específico de aumento de capital:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL - AFAC. INCABIMENTO DA INCIDÊNCIA DO IOF – IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS.

I. Trata-se de remessa oficial e apelação de sentença que julgou parcialmente procedente o pedido, para anular parcialmente os créditos tributários constituídos no processo administrativo-fiscal nº 10510.003371/2006-41, considerando a não incidência do IOF sobre a parte de valores repassados como adiantamento para futuro aumento de capital – AFAC.

II. O AFAC - adiantamento para futuro aumento de capital corresponde a valores recebidos pela empresa de seus acionistas ou quotistas destinados a serem utilizados como futuro aporte de capital. Na hipótese, a autora informou ter realizado em favor de suas empresas coligadas o adiantamento para futuro aumento de capital, demonstrando não ter a operação configuração de mútuo para fins de incidência do IOF, sobre parte do crédito constituído no processo administrativo nº 10510.003371/2006-41.

III. Não se faz obrigatória à comprovação do adiantamento para futuro aumento de capital mediante a celebração de contrato escrito, podendo ser demonstrado por meio de registro nas escrituras fiscais da empresa. IV. No caso de não haver autorização no estatuto (art. 166, II c/c o art. 168 da Lei nº 6.404/76), o aumento do capital será realizado em assembleia geral extraordinária, a qual não possui prazo para acontecer. Também na legislação societária não se verifica prazo para que o aumento do capital ocorra.

V. Honorários advocatícios mantidos em R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), nos termos do art. 20, §§ 3º e 4º, do CPC, diante do trabalho exercido pelo causídico da autora.

VI. Remessa oficial e apelação improvidas.

(Processo 0000966-12.2011.4.05.8500, 4ª Turma do TRF5, DES. FEDERAL IVAN LIRA DE CARVALHO, 20/11/2012)

16. É de se iluminar, ainda, o fato de que, durante todo o período analisado (2003 a 2005), os recursos recebidos pela empresa recorrente de seus acionistas **permaneceram regularmente escriturados** na subconta "*adiantamento para aumento de capital*", conforme se extrai do Livro Razão, tendo a capitalização ocorrido em 30/12/2005, em estreita consonância com o art. 179 da Lei nº 6.404/1976 ("Lei das Sociedades Anônimas" - LSA). Em nenhum momento a autoridade fiscal logra êxito em demonstrar que a contabilização escapa à realidade dos fatos, preferindo, *contrario sensu*, o caminho de sua desconsideração. Em conformidade com o Acórdão CARF nº 3402-002.862, proferido em 26/01/2016, de relatoria do Conselheiro Antonio Carlos Atulim:

"A presunção de veracidade e legitimidade dos registros contábeis opera em dois sentidos. Por um lado, cabe ao fisco o ônus de provar que os lançamentos efetuados não correspondem à realidade, caso pretenda decretar a

imprestabilidade da escrituração para fins fiscais. E, de outro lado, cabe ao contribuinte, em caso de inexatidões ou erros eventualmente cometidos, produzir a prova do fato. Versando este processo sobre autos de infração, o ônus da prova das diferenças apuradas era do fisco. E o fisco se desincumbiu desse ônus, pois não contestou a veracidade e a legitimidade dos registros contábeis e declarações prestadas pelo contribuinte, baseando seu trabalho nos documentos produzidos pelo próprio fiscalizado" - (seleção e grifos nossos).

17. Como faz uso o voto do Relator de disposição normativa própria do imposto de renda, é possível se trazer à colação o art. 923 do RIR, que dispõe que "*a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais*". Não pode nem deve ser desconsiderada sem uma produção probatória prévia a escrita fiscal utilizada, inclusive, para lastrear a própria fiscalização, sob pena de se incorrer em um jogo de relativismo cético que colocaria em disputa os próprios valores utilizados como base da imposição.

18. Os dois sentidos da presunção de veracidade/legitimidade dos registros contábeis emergem de legislação de caráter nacional, conforme se depreende da leitura do art. 417 da Lei nº 13.105/2015, o novo Código de Processo Civil, segundo o qual "*os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos*". Assim, tendo a autoridade fiscal tomado como ponto de partida para a sua interpretação do direito a escrita contábil e fiscal da contribuinte, não apenas se presume verdadeiro o quanto declarado (art. 408) como também se prova o não questionado (art. 428), pois, como se extrai do art. 419, a escrituração é una, tanto para o favorável como para o desfavorável:

Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil) - Art. 419. *A escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade.*

19. Assim, não tendo havido alteração da escrita ou tampouco seu questionamento, e uma vez que os recursos, ao final, foram efetivamente utilizados para capitalizar a sociedade, necessário se resgatar percutiente argumentação deduzida no Acórdão CARF nº 3302-00.616, proferido em 30/09/2010, de relatoria do Conselheiro Gileno Gurjão Barreto que, acompanhado pela unanimidade da turma no que respeita ao mérito, asseverou em seu voto sobre caso em tudo idêntico ao presente:

"(...) as autoridades fiscais não comprovaram que à contabilização em contas a receber teria havido equivalência em remessa de numerário propriamente dito. É de senso geral que as empresas controladoras, responsáveis que são pelas atividades das suas controladas, têm que provê-las de recursos necessários as suas operações diárias, principalmente nos

estágios iniciais de suas operações. Indispondo desses recursos, sua controladora liquida suas despesas, e contabiliza um ativo recebível equivalente para que, quando essa empresa venha a obter recursos financeiros suficientes, tribute-os segundo seu regime do imposto de renda e liquide seu passivo com seu controlador (...). Quanto àqueles objeto de futura capitalização, importante uma observação. Verificamos nos autos que tais valores estavam contabilizados no ativo da recorrente desde 1º de janeiro de 2002, e apenas foram capitalizados em 30.06.2003. E de se questionar se seriam mesmo adiantamentos para aquela finalidade, ainda que contabilizados sob essa forma (...) entendo que, demonstrado pela contribuinte o cumprimento da destinação pela capitalização exata dos valores, devidamente registrados em Junta Comercial, que seria incabível a pretendida e respectiva tributação pelo IOF" - (seleção e grifos nossos).

20. Deve-se, no entanto, atenção à seguinte ressalva realizada pelo Relator, e que se toma como fato provado, a circunstância de que nem todos os recursos repassados à contribuinte recorrente foram de fato capitalizados:

"Especificamente quanto à ausência de devolução dos valores repassados, cabe anotar que, diversamente do que afirma o recorrente, segundo o demonstrativo de efl. 27 e os registros contábeis de efls. 28 e ss., entre os anos 2000 e 2002, houve devoluções de AFAC, por parte da ENERGIEP S/A, de aproximadamente R\$ 637.000,00 (seiscientos e trinta e sete mil reais).

É certo que, se comparado ao valor capitalizado, superior a R\$ 270.000.000,00 (duzentos e setenta milhões de reais), a quantia devolvida é ínfima, todavia, como se pode notar, a possibilidade de restituição era potencial, o que afasta a condição de certeza de irreversibilidade dos repasses, próprios dos AFACs" - (seleção e grifos nossos).

21. Tais valores, devolvidos à investidora, na monta de R\$ 637.000,00 (seiscientos e trinta e sete mil reais), militam em completo desapreço ao conceito de adiantamento para futuro aumento de capital, e, salvo casos excepcionalíssimos, jamais poderiam assumir outra natureza que não a de operações de mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas, realizadas sem prazo de vencimento definido, e sobre tais operações, **incontroversa é a incidência do IOF/Crédito**. Este, ademais, tem sido justamente o critério adotado pelas delegacias de julgamento para não reconhecer a existência de AFAC em concreto, como no Acórdão DRJ nº 15-12124, proferido em sessão de 06/02/2007 pela 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Salvador/Bahia:

Período de apuração: 31/01/2000 a 31/12/2003

IOF. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. OPERAÇÃO DE MÚTUO.

Uma vez que os recursos aportados em empresa controlada a título de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital -

AFAC não se prestaram ao fim destinado, não tendo havido, até o inicio do procedimento fiscal, o aumento de capital social, restou caracterizada a operação de mutuo, sujeita à incidência do IOF.

22. Há, no entanto, **substancial distância** entre o reconhecimento de que tais valores seriam empréstimos sujeitos ao imposto em referência e a conclusão a que chega o Relator de que tal façanha pudesse de alguma maneira contaminar todos os demais valores, que perderiam a sua condição de adiantamentos do tipo "AFAC" por serem "potencialmente" restituíveis. A materialidade de um não desnatura o substrato jurídico dos demais, que permanece hígido e intocado, e tanto é assim que, ao final, não deve o aplicador ignorar que de fato esgotaram seu destino manifesto de capitalizar a investida em conformidade com a ata da AGE instalada em 30/12/2005.

23. Do valor total de aproximadamente R\$ 260.000.000,00 (*duzentos e sessenta milhões de reais*), apenas uma pequena parte dele foi devolvida segundo o Relator e, portanto, esta parte deve se considerada como típica materialidade do IO/Crédito. Por outro lado, todo o valor residual (não restituído), foi mantido na escrita como AFAC, capitalizado AFAC e, consequentemente, deve ser tratado como AFAC (e não como mútuo) para fins tributários.

24. Em complemento, não se tem notícia nos autos de AFAC posterior ao ora debatido até o momento da AGE de 30/12/2005 e, desta feita, ainda que nos voltemos aos requisitos insculpidos no Parecer Normativo CST nº 17/1985, o que se encontra é o estrito cumprimento ao método oposto ao "PEPS", ou seja, do mais recente ao mais antigo, até que se aperfeiçoe a sua completa absorção:

8.2. O valor capitalizado será excluído, sucessivamente, de cada adiantamento, do mais recente para o mais antigo, até a sua completa absorção. O saldo não absorvido servirá de base para o cálculo preconizado no art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065/83 observadas, quando for o caso, as normas sobre postergação de imposto contidas no art. 6º, § 7º, do Decreto-Lei nº 1.598/77.

25. Por todos estes motivos, deve o presente processo encontrar desfecho idêntico ao conhecido pelo Acórdão CARF nº 3302-00.616, proferido em 30/09/2010, em conformidade com a ementa abaixo transcrita:

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

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002

IOF. NÃO INCIDÊNCIA. AFAC.

Incabível a incidência do tributo sobre valores remetidos a título de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital - AFAC devidamente capitalizados e registrados em Junta Comercial.

26. Assim, pelos fundamentos acima expostos, voto por conhecer e dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a cobrança de IOF sobre os recursos contabilizados como adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC) não devolvidos aos acionistas e efetivamente capitalizados na empresa recorrente na Assembleia Geral Extraordinária (AGE) ocorrida em 30/12/2005, devendo, ainda, ser excluída a cobrança de juros sobre a multa referente ao valor mantido de imposto sobre operações de crédito incidente sobre os valores devolvidos.

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco