



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

Processo nº	18471.000772/2008-26
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3302-005.693 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	26 de julho de 2018
Matéria	IOF. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL.
Recorrente	ENERGISA S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

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.

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 FUTURO AUMENTO DE CAPITAL - AFAC. NÃO INCIDÊNCIA.

Os adiantamentos para futuro aumento de capital social - AFAC, assim reconhecidos e registrados na escrituração contábil, e que da mesma forma permaneçam até a efetiva capitalização pela sociedade investida, não se configuram como mútuo, não estando, portanto, sujeitos à incidência do IOF. A ausência de formalização de compromisso de permanência das verbas na companhia investida, não desnatura os aportes efetivamente incorporados ao capital social da beneficiária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Jorge Lima Abud, Fenelon Moscoso de Almeida e Vinícius Guimarães. Designado o Conselheiro Diego Weis Jr para redigir o voto vencedor. O Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède - Presidente - não proferiu voto ordinário, em razão de decisão liminar obtida pela recorrente no Mandado de Segurança nº 1009976-04.2018.4.01.3400, em 05/06/2018, juntada às e-fls. 472/479.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

(assinado digitalmente)

Diego Weis Junior - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fenelon Moscoso de Almeida, Walker Araujo, Vinicius Guimaraes, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad e Paulo Guilherme Déroulède.

Relatório

Trata-se de processo em que se exige do interessado R\$ 11.656.797,67 a título de IOF, juntamente com a multa de ofício e os juros de mora (e-fls. 78/86, numeração eletrônica).

Aproveita-se o Relatório apresentado no Acórdão de Impugnação:

O lançamento se faz em razão da falta de cobrança/recolhimento do IOF incidente sobre aportes de capital realizados a título de adiantamento para futuro aumento de capital em 25/01/2000 e 31/03/2000, pela Energisa S/A em favor de sua controlada Energipe S/A, conforme Termo de Constatação de Infração, parte integrante deste Auto de Infração, onde concluímos que aquele AFAC deve ser classificado, na verdade, como operação de mútuo entre Pessoas Jurídicas, estando sujeito às regras de incidência do IOF (fls. 37/39) [fls. 39/70, numeração eletrônica].

O cálculo do Imposto, conforme planilhas intituladas Apuração do IOF em anexo a fls. 40/76 [fls. 42/78, numeração eletrônica] levou em consideração o somatório dos saldos devedores diários, apurados no último dia de cada mês, tomando-se como base os recursos entregues a Energipe S/A pela Energisa S/A.

(...)

Do mencionado Termo de Constatação de Infração (fls. 39/70) trago o seguinte trecho:

(...)

FALTA DE COBRANÇA/RECOLHIMENTO - lançamento que se faz em razão da falta de cobrança e de recolhimento do IOF incidente sobre aportes de capital realizados a título de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC) pela Energisa S/A em favor de sua controlada Energipe S/A, cujo prazo para sua integralização não ficou determinado, durante o período de 01/2003 a 12/2005, conforme escriturado no Livro Razão/Diário [cópias a fls. 26/36] [fls. 28/38, numeração eletrônica], tendo sido apurado o cálculo do imposto levando em consideração o somatório dos saldos devedores diários, conforme planilhas em anexo [fls. 40/75] [fls. 42/78, numeração eletrônica].

A Empresa Energisa S/A, controladora da Empresa Energética 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.

Entretanto, apesar de intimada, a Energisa não comprova ter havido qualquer registro no Livro de Atas de Assembléias da Energipe ou alteração estatutária que ficasse evidenciado o comprometimento de que esses recursos recebidos da Energisa seriam para futuro aumento de capital e que tampouco estariam amparados por contrato de AFAC entre a Energisa e a Energipe, fazendo transparecer alto grau de artificialidade de tal transação que, salvo melhor juízo, configura operação de mútuo sob outra roupagem.

Nos termos previstos na jurisprudência administrativa sobre o assunto, o AFAC não poderia ser interpretado como mútuo caso tivesse tido como destinação o efetivo aumento de capital dentro de um lapso de tempo razoável, considerado como tal até 120 dias do encerramento do exercício em que se realizou o aporte de recursos.

Conforme resposta a intimação o contribuinte apresenta Ata da Assembléia Geral Extraordinária da Empresa Energética de Sergipe S/A - Energipe, celebrada em 30 de dezembro de 2005, na qual foi efetivado, somente nesta data, o aumento de capital social com a integralização do AFAC feito pela Energisa S/A, apresentando ainda o razão contábil da conta capital social da Energipe, onde fica comprovada a referida capitalização do AFAC, juntando as referidas cópias [fls. 20/26] [fls. 22/28, numeração eletrônica].

Ficando constatado que o AFAC realizado pela Energisa, em 25/01/2000 e em 30/03/2000, em favor da Energipe, trata-se na verdade de operação de crédito, entendemos, por conseguinte, com base no Regulamento do IOF, que a mesma está sujeita as regras de incidência do IOF, ficando a Energisa responsável pela sua cobrança e recolhimento, enquanto por prazo indeterminado e até a efetivação do aumento de capital.

O cálculo do Imposto, consoante demonstrado na planilha intitulada APURAÇÃO DO IOF em anexo (fls. 40/76) [fls. 42/78, numeração eletrônica], levou em consideração o somatório dos saldos devedores diários, apurados no último dia de cada mês, tomando-se como base os recursos entregues à Energipe pela Energisa, sob a forma de adiantamento para futuro aumento de capital enquanto não integralizado.

Este lançamento foi feito visando prevenir os interesses da Fazenda Nacional, em face do entendimento pela 4ª Turma de Julgamento da DRJ/SDR, quando do julgamento da impugnação ao Auto de Infração lavrado contra sua controlada Energipe S/A, no Processo 10510.003120/2005-85, que proferiram Acórdão em que consideram nulo o lançamento, por erro na identificação do sujeito passivo. Entenderam, os julgadores que em qualquer situação o IOF deve ser cobrado do mutuante, eleito pelo artigo 13 da Lei 9779/99 como responsável pela cobrança e recolhimento do Imposto, in casu a Energisa S/A.

(...)

Cientificada pessoalmente do feito em 05/06/2008 (fls. 78), a interessada apresentou a peça impugnatória de fls. 104/120, na qual alega, em resumo:

que jamais poderia ter sido autuada, uma vez que há lançamento tributário versando sobre os mesmos fatos geradores e cujo julgamento do processo administrativo encontra-se em trâmite perante o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, não tendo ocorrido, até a presente data, a coisa julgada administrativa;

que, ainda que se desconsidere a existência de duplicidade de lançamentos tributários no presente caso, a autuação foi lavrada com base em mera presunção, sem que haja na legislação de IOF qualquer dispositivo que permita a presunção para equiparação de uma operação de mútuo a um AFAC;

que, sem encontrar qualquer respaldo legal para embasar a autuação, o fiscal autuante utilizou como supedâneo as jurisprudências administrativas que afirmam que um AFAC equipara-se ao mútuo quando a capitalização do montante ocorre num prazo superior a 120 dias da data em que foi efetuado o investimento;

que essas jurisprudências utilizaram como embasamento legal o disposto no Parecer Normativo CST nº 17, de 1984, em Instrução Normativa SRF e no art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065,

de 26 de outubro de 1983, os quais não guardam relação com o caso dos autos, referindo-se à correção monetária para fins de incidência do IRPJ;

que com a extinção do instituto da correção monetária, o Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, bem assim as normas infralegais que supostamente o regulamentaram, acabaram absolutamente esvaziados e sem função alguma, não podendo ser "ressuscitados" pela administração fazendária com o fito de embasar a exigência fiscal em comento;

que o Código Civil Brasileiro dispõe que toda operação de mútuo pressupõe a devolução ao mutuante do valor mutuado, acrescido ou não de juros; assim, a contrário sensu, toda a operação na qual não se verifique o retorno do valor mutuado, mas, sim a entrega de bens ou serviços, não pode ser chamada de mútuo;

que, então, não há que se afirmar, portanto, que a subscrição das ações pela impugnante possa configurar uma operação de mútuo;

que demonstrou - e o próprio fiscal autuante confirmou - que valor de AFAC promovido foi, efetivamente, objeto de capitalização, mediante emissão de ações em valor correspondente ao total dos recursos antecipados, razão pela qual toda e qualquer presunção de mútuo foi definitivamente sepultada por ocasião desse evento;

que, cabe acrescentar, que nem todo o adiantamento de recursos configura operação sujeita ao IOF, independentemente de ser ou não como mútuo;

que a legislação contempla de forma exaustiva as hipóteses de adiantamento de recursos considerados sujeitos à tributação por esse imposto, elegendo como eventos tributáveis os adiantamentos a depositantes (assim entendido o saque a descoberto em conta de depósito, nos exatos termos do art. 30, § 1º, inc. III do Dec. 4.494/02), e os adiantamentos sobre contratos de câmbio (ACC) não liquidados; silenciando, portanto, acerca dos AFACs;

que, por inexistir norma específica na legislação do IOF que expressamente equipare os AFACs às operações de mútuo, não pode prevalecer a exigência fiscal.

Despacho de diligência ao Conselho de Contribuintes

Uma vez designado relator do processo, mas ainda em exercício em minha antiga turma (9ª) desta DRJ, decidi, por meio do despacho de 23/07/2009 (fls. 215/216), enviar o presente processo à Secretaria da Primeira Câmara do 2º Conselho de Contribuintes para que essa informasse a real situação do julgamento administrativo do processo nº 10510.003120/2005-85, cujo objeto era um auto de infração lavrado contra a empresa Energipe

S/A com relação à exigência do IOF sobre “Adiantamento para Futuro Aumento de Capital - AFAC” pela Energisa S/A (controladora) em favor da Energipe S/A, sua controlada.

Motivou-se o pedido no fato de que os adiantamentos de capital tratados neste processo e naquele são mesmos, residindo a controvérsia na questão da sujeição passiva. Naquela circunstância, o auto de infração consignado naqueles autos havia sido objeto de julgamento proferido pela a 4a Turma da DRJ/Salvador/BA, de cujo Acórdão nº 15-10.672, de 31/07/2006, da 4a Turma da DRJ/Salvador/BA, extraio a seguinte ementa:

Ementa: ERRO NA ELEIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Erro na eleição do sujeito passivo acarreta a nulidade do lançamento.

MÚTUO. IOF. RESPONSABILIDADE PELA COBRANÇA E RECOLHIMENTO.

EMPRESA MUTUANTE

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, sendo que a responsabilidade pela cobrança e recolhimento do IOF é da pessoa jurídica que conceder o crédito.

Lançamento Nulo”.

O referido acórdão foi objeto de recurso de ofício dirigido ao antigo 2º Conselho de Contribuintes. Este, por sua vez, e assim consta da informação juntada às fls. 192/193 daqueles autos, então obtida no sítio eletrônico daquele órgão na internet, já teria sido julgado pela 1a Câmara, em sessão de 25/04/2007. Lia-se ali que o resultado do julgamento fora o seguinte: pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso de ofício, tendo sido vencidos os conselheiros Maurício Taveira e Silva (Relator), Walber José da Silva, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça e Cláudia de Souza Arzua (Suplente). Foi designado o conselheiro Gileno Gurjão Barreto para redigir o voto vencedor. Ocorre que, à época, não constavam do sítio eletrônico o inteiro teor do referido acórdão e nem mesmo sua ementa.

Tem-se, ainda, que, de acordo com as movimentações daquele processo (fls. 192/193), a referida decisão fora objeto recurso especial por parte da PFN, o qual, aparentemente já teria sido também julgado.

Finalmente os autos retornam à minha relatoria trazendo as informações então solicitadas, conforme vemos no despacho de fls. 250, aprovado e encaminhado pelo Presidente da 1a Câmara da 2a Seção de Julgamento, do CARF, Dr. Heitor de Souza Lima Junior. Vejamos a informação:

Trata-se de Despacho SN - 9^ª Turma da DRJ/RJ (fls. 212/213) requerendo informações sobre a situação do julgamento do processo nº 10510.003120/200585.

Consoante informações do pedido, o lançamento consignado no processo em epígrafe foi efetuado para prevenir os interesses da Fazenda Nacional, em face do julgamento dos autos em discussão - cujo objeto é IOF sobre Adiantamento para Futuro Aumento de Capital - AFAC -, tendo em vista que esse repercute na matéria a ser julgada no processo nº 18471.000772/2008-26, o qual encontra-se sobrestado aguardando o julgamento final daquele.

Informo que o processo nº 10510.003120/2005-85 foi excluído do controle do e-

Processo. Contudo, é possível consultar o andamento processual através do sítio do CARF (<https://idg.carf.fazenda.gov.br>).

Na consulta realizada verificou-se que os autos transitaram em julgado, tendo o seguinte histórico, em suma: 1) o Recurso de Ofício foi negado, pelo voto de qualidade (Acórdão nº 201-80.220 - inteiro teor em anexo); 2) os Embargos de Declaração, interpostos pela PFN, foram negados (como não há anexo quanto à decisão, supõe-se que na análise de admissibilidade os Embargos foram rejeitados); 3) o Recurso Especial do Procurador foi negado (Acórdão nº 9303001.577 - 3^ª Turma - inteiro teor em anexo); e 4) o processo foi expedido em 17/12/2012.

(...)

Portanto, em resposta ao Despacho em discussão, sugiro que seja juntado ao processo em epígrafe as cópias dos acórdãos nº 201-80.220 e 9303001.577 - 3^ª Turma, retirados do sítio do CARF e expedido os autos à instância Julgadora.

Com efeito, os atos referidos acima se encontram juntados às fls. 251/272.

Eis como foi ementado o Acórdão nº 201-80.220, de 25/04/2007, nos autos do processo nº 10510.003120/2005-85, cujo interessado é a Empresa Energética de Sergipe S.A. - ENERGIEPE:

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: MÚTUO. RESPONSABILIDADE PELA COBRANÇA E

RECOLHIMENTO. 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, sendo que a responsabilidade pela cobrança e recolhimento do IOF é da pessoa jurídica que conceder o crédito.

ADIANTEAMENTO 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.

Como já referido antes neste relatório, o resultado do julgamento se deu da seguinte forma: pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso de ofício, tendo sido vencidos os conselheiros Maurício Taveira e Silva (Relator), Walber José da Silva, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça e Cláudia de Souza Arzua (Suplente). Foi designado o conselheiro Gileno Gurjão Barreto para redigir o voto vencedor.

Dessa forma, a referida decisão, na forma do voto do relator designado, manteve a nulidade do auto de infração por força de ter sido ele lavrado contra a receptora dos

recursos de AFAC, qual seja, a Empresa Energética de Sergipe S.A. - ENERGIPE, e não contra a empresa credora, a ENERGISA S/A (a impugnante dos autos de que ora cuidamos).

Como informou a presidência da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, do CARF, no mencionado despacho de fls. 250, essa decisão citada acima foi objeto de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, o que deu causa ao Acórdão nº 9303-001.577, de 29/08/2011, da 3a Turma da Câmara Superior de Recursos Ficais do CARF, cuja cópia foi acostada às fls. 264/293.

Aquela corte decidiu, pelo voto de qualidade, conhecer do recurso especial relativamente à sujeição passiva (vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda-relator, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann, que não conheciam do recurso). Designado para redigir o voto vencedor na questão da admissibilidade do recurso o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres. No mérito, aquele colegiado, por unanimidade de votos, decidiu negar provimento ao recurso especial, de forma manter a decisão antes proferida pela DRJ/Salvador/BA, e referendada pelo CARF, no sentido de que, por erro de sujeição passiva, é nulo o auto de infração que consignou a Empresa Energética de Sergipe S.A. - ENERGIPE como responsável pelos IOF porventura devido nas operação de AFAC de que cuida aquele processo nº 10510.003120/2005-85.

Eis como foi ementada a decisão da CSRF:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO,
CÂMBIO E*

*SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES
MOBILIÁRIOS IOF*

Período de apuração: 01/02/2000 a 31/12/2003

*REQUISITOS PARA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO
CONTRARIEDADE À*

LEI. Em sede de preliminar de admissibilidade do recurso, só é dado verificar, em tese, e apenas em tese, se o apelo de natureza especial logrou demonstrar que a decisão fustigada foi proferida contrariamente à lei hipótese que se afigura ao caso dos autos, cabendo, na análise de mérito, aí sim, decidir se o acórdão recorrido pautou-se dentro dos ditames legais. Recurso conhecido.

MÚTUO. RESPONSABILIDADE PELA COBRANÇA E RECOLHIMENTO. 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, sendo que a responsabilidade pela cobrança e recolhimento do IOF é da pessoa jurídica que conceder o crédito.

Recurso Especial do Procurador Negado

Embora na decisão recorrida (Acórdão nº 201-80.220) se note que o relator designado, além da questão da sujeição passiva, adentrou no mérito da incidência do IOF sobre AFAC, a CSRF, de sua vez, como veremos no voto do relator original, Dr. Rodrigo Cardozo Miranda, fls. 268, delimitou a lide apenas à questão da sujeição passiva:

(...)

Caso fique vencido quanto ao conhecimento, é de se destacar no tocante ao mérito que, nos exatos termos do r. despacho que admitiu o recurso especial, a única matéria passível de análise no presente recurso é a referente à sujeição passiva da ENERGIPE quanto à operação de mútuo realizada.

E isso porque não só o referido r. despacho não foi objeto de recurso de agravo, cabível à época, mas também porque, a despeito do voto condutor do v. acórdão ter tratado da questão referente ao AFAC, tal matéria não foi objeto de decisão na primeira instância e, assim, eventual manifestação deste Colegiado implicaria, nitidamente, em supressão de instância.

(...)

A 8^a Turma da Delegacia Regional de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, através do **Acórdão nº 14-83.648**, de 21 de setembro de 2016, por unanimidade de votos, nos termos do voto do Relator, JULGOU IMPROCEDENTE a impugnação.

Entendeu a Turma que:

- ✓ A manifestação vista no venerando Acórdão nº 201-80.220, do antigo 2º Conselho de Contribuintes, afirmando a improcedência da incidência do IOF no caso, surtiria efeitos, se fosse o caso, somente para a pessoa jurídica lá interessada, vale dizer, a Energipe SA, mas não para impugnante destes autos - a Energisa SA -, pois esta não é parte daquele processo.
- ✓ No presente caso, por força da diligência pedida, no momento em que foi julgado o presente processo, percebeu-se que a lide anterior já se encontra definitivamente julgada. E ali foi decidido que era nula a autuação. Nulidade que operou efeitos *ex tunc*. Assim, a decisão produzida, em cima de uma autuação fiscal consentânea com os atributos processuais de estilo, em nenhum ponto produzirá enunciado conflitante com os lá vistos, pois expressamente foi reconhecida a impugnante como sujeito passivo e não a Energipe SA.
- ✓ No presente caso, tratamos do que se chama *adiantamento para futuro aumento de capital* (AFAC), operação em que uma pessoa (no caso, pessoa jurídica) remete valores a uma empresa sua coligada/controlada, para que esses montantes sejam utilizados como futuro aporte de capital. Quando ocorre a conversão em capital do recurso disponibilizado na receptora, tem-se, como contrapartida, a criação de ações da investida em favor da investidora.
- ✓ Do que temos até agora, o adiantamento de recursos de uma empresa para sua controlada/coligada a título de AFAC de forma alguma se mostra como algo de plano distante de uma operação de mútuo. A disponibilização do recurso no caixa da empresa receptora (coligada/controlada) para que essa, sem peias, deles se utilize na satisfação de seus negócios, independentemente da vontade do credor, é elemento que caracteriza o pleno domínio do recurso por parte da coligada/controlada, sem que isso afaste o vínculo de crédito que esta tem com aquela que lhe disponibilizou a verba. Percebemos que a obrigação de transformar o recurso em capital não anula a obrigação de restituir a monta recebida, caso a primeira obrigação não se cumpra.
- ✓ 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.

- ✓ No caso concreto, vimos que a empresa Energisa S/A, controladora da Empresa Energética de Sergipe S/A - Energipe, aportou em favor de sua controlada, a título de adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC), primeiramente o montante de R\$ 210.262.679,27, em 25/01/2000; e, em complemento ao AFAC efetuado, houve, em 31/03/2000, um acréscimo de R\$ 50.496.087,65, decorrente da transformação de empréstimos contraídos pela Energipe junto a Energisa. Ou seja, no ano de 2000 a impugnante cedeu para sua controlada um valor total de R\$ 260.758.766,92, a título de AFAC, mas que só acabou virando aumento de capital em dezembro de 2005, ou seja, quase seis anos após a remessa, sendo que isso se deu, podemos concluir, por força da fiscalização na empresa controlada (Energipe), conforme é visto nos autos do processo 10510.003120/2005-85.
- ✓ Nesse contexto, registro, ainda, que inexiste nos autos documento indicando que as partes tenham previsto expressamente, mediante algum comprometimento contratual e irrevogável, que tais recursos se destinariam a um futuro aumento de capital, em alguma ocasião futura, a exemplo da primeira Assembléia Geral Extraordinária. Na voz da fiscalização “... a Energisa não comprova ter havido qualquer registro no Livro de Atas de Assembléias da Energipe ou alteração estatutária que ficasse evidenciado o comprometimento de que esses recursos recebidos da Energisa seriam para futuro aumento de capital e que tampouco estariam amparados por contrato de AFAC entre a Energisa e a Energipe ...” (vide Termo de Constatação de Infração, fls. 39/70).
- ✓ Assim, entendo que qualificação dos fatos, como vista acima, subsume essas operações aos tipos de operação de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas, sujeitando-se à incidência do IOF (art. 13 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999).

Regularmente intimada do Acórdão de Impugnação, a empresa ENERGISA apresentou Recurso Voluntário.

O recurso voluntário sustentou:

- ✓ A nulidade do lançamento por violação ao art. 142 do Código Tributário Nacional, ante a impossibilidade de autuação antes do encerramento do PA 10510.003120/2005-85;
- ✓ A autuação 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;
 - ✓ A autoridade fiscal se valeu de artifício para evitar a decadência do crédito tributário;
 - ✓ O ordenamento não permite o lançamento em duplicidade;
 - ✓ Os AFACs são destinados ao aumento de capital, o que os distinguiria do mútuo, cuja principal característica é a obrigação de restituir a coisa;
 - ✓ Não restou comprovado a devolução dos valores aportadas pela recorrente na interligada;
 - ✓ Para tais valores serem considerados como mútuo, necessária seria a cobrança de juros, nos termos do art. 591 do Código Civil;
 - ✓ Atos administrativos não podem embasar exigência fiscal, por força do art. 110 do CTN;
 - ✓ Todos os atos opinativos e normativos editados sobre AFAC se referem exclusivamente ao IRPJ;
 - ✓ Com a extinção da correção monetária, todos esses atos tornaram-se inócuos;
 - ✓ Não existe norma, na legislação do IOF, que estabeleça prazo ou condição para capitalização do AFAC;
 - ✓ Toda a operação foi realizada de acordo com o Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica;
 - ✓ O AFAC, por sua natureza, pressupõe um momento futuro e incerto para sua capitalização;
 - ✓ O setor energético possui especificidades, quanto à alocação de recursos, que o diferencia dos demais.

Requeru o provimento do recurso ou, alternativamente, que se afaste a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Em 31 de janeiro de 2018, a 1a Turma Ordinária, da 4a Câmara, da 3a Seção de Julgamento do CARF unanimemente afastou as alegações de nulidade e acordaram 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.

Houve DECLARAÇÃO DE VOTO do Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira.

A empresa ENERGISA tomou ciência do Acórdão de Recurso Voluntário em 27/03/2018, por via eletrônica, às folhas 470.

A empresa ENERGISA impetrou o Mandado de Segurança nº 1009976-04.2018.4.01.3400, tendo por impetrado o Sr. Presidente da 1a Turma Ordinária, da 4a Câmara, da 3a Seção de Julgamento, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, obtendo a seguinte liminar:

Ante o exposto, DEFIRO A LIMINAR e determino à autoridade impetrada que adote as providências necessárias para: i) a inclusão na próxima sessão de julgamento de Turma diversa a da 1a Turma Ordinária, da 4a Câmara, da 3a Seção do CARF, do recurso interposto pela impetrante no Processo Administrativo nº 18471.000772/2008-26, sem prejuízo da pauta normal; e ii) para que o Presidente vote uma única vez e somente para desempatar a votação do colegiado, não devendo ser computado o voto ordinário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância em 22 de setembro de 2016, por via eletrônica, às folhas 294 do processo digital.

Por meio eletrônico, a intimação se dará a partir de 15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo quando, então, iniciou-se a contagem do prazo de 30 (trinta) dias para apresentação do presente recurso voluntário.

O recurso voluntário foi apresentado em 24 de outubro de 2016, sendo portanto tempestivo.

Da controvérsia.

O Recurso Voluntário apresenta as seguintes questões:

- ✓ Nulidade do lançamento realizado por violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, tendo em vista que a sujeição passiva é elemento inerente ao lançamento, e havendo vício material, só poderia ter sido realizado novo lançamento quando do término do Processo nº 10510.003120/2005-85, e como assim não foi feito, houve duplicidade concomitante de lançamentos.
- ✓ O Código Civil Brasileiro dispõe que toda operação de mútuo pressupõe a devolução ao mutuante do valor mutuado, acrescido ou não de juros; assim, a contrário senso, toda a operação na qual não se verifique o retorno do valor mutuado, mas, sim a entrega de bens ou serviços, não pode ser chamada de mútuo, motivo pelo qual a subscrição de ações com os valores recebidos a título de AFAC não poderia configurar com uma operação de mútuo;
- ✓ Conforme reconhecido pelo próprio fiscal, o valor de AFAC aportado foi, efetivamente, objeto de capitalização, mediante emissão de ações em valor correspondente ao total dos recursos antecipados, razão pela qual, independentemente do tempo que levou para ser capitalizado, toda e qualquer presunção de mútuo foi definitivamente afastada por ocasião desse evento;
- ✓ O Parecer Normativo CST nº 17, de 1984, e o art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983 não guardam relação com o caso dos autos, pois referem-se à correção monetária para fins de incidência do IRPJ;
- ✓ Com a extinção do instituto da correção monetária, o Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, bem assim as normas infralegais que supostamente o regulamentaram, acabaram absolutamente esvaziados e sem função alguma, não podendo ser "ressuscitados" pela administração fazendária com o objetivo de embasar a exigência fiscal em comento.

Das preliminares.

- Nulidade do lançamento realizado por violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional.

O pleito do Recorrente tem por intensão que a Administração Tributária deveria aguardar o julgamento definitivo do PA 10510.003120/2005-85.

Surgem três claros entraves a essa pretensão:

1. Não há qualquer restrição na legislação para que a fiscalização proceda com novo lançamento¹ de ofício;
2. A fiscalização deixando de agir, propiciaria que o crédito tributário fosse alcançado pela decadência;

3. Por dever de ofício, a fiscalização deve adotar medidas preventivas tendentes a evitar a perda do direito.

Assim, a correção do defeito insanável pela confecção de novo lançamento, tem por finalidade impedir a decadência crédito tributário. Em não agindo assim a autoridade tributária estaria sujeita a sanções administrativas.

Do mérito.

- A subscrição de ações com os valores recebidos a título de AFAC e a configuração de uma operação de mútuo.

Nos limites da autorização constitucional e do fixado no CTN, a Lei nº 9.779, de 1999, em seu art. 13, *caput*, estabeleceu, de forma expressa, que os mútuos de recursos financeiros realizados entre pessoas jurídicas, como no presente caso, sujeitam-se à incidência do IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras. Tal disposição não distinguiu, de modo algum, o fato de tratarem-se de empresas do mesmo grupo.

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.

Dos claros termos da norma acima transcrita decorre que o imposto incide não só nas operações de crédito intermediadas por instituição financeira, como também nas operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros realizadas entre quaisquer pessoas jurídicas, ou entre pessoa jurídica e pessoa física, sendo também irrelevante que as operações realizadas tenham se dado entre empresas do mesmo grupo econômico, pois o dispositivo legal retromencionado, em nenhum momento, assim distinguiu, bastando que referidas operações se caracterizem como mútuo, observando-se para tanto, a definição contida no abaixo transcrito art. 586 do Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406, de 2002), o qual que manteve a redação do art. 1256 do Código Civil anterior (Lei 3.071, de 1916):

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.

No mesmo sentido, as disposições abaixo transcritas dos artigos 2º, I, “c” e art. 3º, § 3º, I e III do Regulamento do IOF (Decreto nº 6.306, de 2007), já presentes nos arts. 2º, I, “c” e art. 3º, § 4º, I, III do Regulamento que o antecedeu (Decreto nº 4.494, de 2002):

“Art. 2º O IOF incide sobre:

I - operações de crédito realizadas:

a) por instituições financeiras (Lei nº 5.143, de 20 de outubro de 1966, art. 1º);

(...)

c) entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física (Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 13);

(...)

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

(...)

§ 3º A expressão "operações de crédito" compreende as operações de:

I - empréstimo sob qualquer modalidade, inclusive abertura de crédito e desconto de títulos (Decreto-Lei nº 1.783, de 18 de abril de 1980, art. 1º, inciso I);

(...)

III - mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física (Lei nº 9.779, de 1999, art. 13). (destaquei)

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.

DOS RESPONSÁVEIS

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

I - as instituições financeiras que efetuarem operações de crédito (Decreto-Lei nº 1.783, de 1980, art. 3º, inciso I);

II - as empresas de factoring adquirentes do direito creditório, nas hipóteses da alínea "b" do inciso I do art. 2º (Lei nº 9.532, de 1997, art. 58, § 1º);

III - a pessoa jurídica que conceder o crédito, nas operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros (Lei nº 9.779, de 1999, art. 13, § 2º).”

(Grifo e negrito nossos).

Frise-se, ainda, que antes mesmo da edição da Lei nº 9.779, de 1999, o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 17638/DF, já havia adotado posicionamento no sentido de que o âmbito constitucional de incidência possível do IOF sobre operações de crédito não se restringe às praticadas por instituições financeiras:

EMENTA: IOF: incidência sobre operações de factoring (L. 9.532/97, art. 58): aparente constitucionalidade que desautoriza a medida cautelar. **O**

âmbito constitucional de incidência possível do IOF sobre operações de crédito não se restringe às praticadas por instituições financeiras, de tal modo que, à primeira vista, a lei questionada poderia estendê-la às operações de factoring, quando impliquem financiamento (factoring com direito de regresso ou com adiantamento do valor do crédito vincendo — conventional factoring); quando, ao contrário, não contenha operação de crédito, o factoring, de qualquer modo, parece substantivar negócio relativo a títulos e valores mobiliários, igualmente suscetível de ser submetido por lei à incidência tributária questionada.”(destaquei)

Esse assunto também já foi levado ao antigo Conselho de Contribuintes, e ao atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - onde foi confirmado o entendimento acima exposto. Cita-se como exemplo o Acórdão 3301-00.217, de 14/08/2009, disponível no site do CARF na internet, assim ementado:

“IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS - IOF (...), mútuo entre empresas ligadas. incidência do IOF. As operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre quaisquer pessoas jurídicas ou entre qualquer pessoa jurídica e pessoa física sujeitam-se à incidência do 10F, ainda que o concedente do crédito não seja instituição financeira nem entidade a ela equiparada. Recurso voluntário provido em parte.(...)”

Os artigos transcritos, assim como, em particular, o artigo 7º da Instrução Normativa nº 907/09, que parece ser a disposição normativa que mais se amolda à argumentação da Recorrente, a figura do contrato de mútuo comercial e do mútuo realizado entre empresas do mesmo grupo.

Art. 7º O IOF incidente sobre operações de crédito concedido por pessoas jurídicas não financeiras, de que trata o art. 13 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, incide somente sobre **operações de mútuo que tenham por objeto recursos em dinheiro, disponibilizados sob qualquer forma.**

§ 1º O imposto de que trata o caput tem como:

- contribuinte, **o mutuário**, pessoa física ou jurídica;
- fato gerador, **a entrega do montante** ou do valor que constitua o objeto da obrigação ou sua colocação à disposição do mutuário; e
- base de cálculo, o valor entregue ou colocado à disposição do mutuário.

Portanto, para configurar a ocorrência do fato gerador do IOF, ainda que entre empresas do mesmo grupo, basta a **disponibilização dos recursos em dinheiro**.

- O adiantamento para futuro aumento de capital.

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/irretratabilidade. Para caracterização do AFAC, entende-se 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.

A SRF inferiu, através do 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:

"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.'

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 transcrito acima.

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.

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.

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, descharacterizando suas atividades próprias, distorciam seus resultados.

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.

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 entre pessoas jurídicas interligadas, coligadas ou controladas para aumento de capital, e concretizado esse ato, caracterizaria mútuo, e essa inferência é respaldada tanto pela Lei nº 9.779/99, como pelo então Decreto nº 4.494/2002, como se observa em 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:

1. a existência de comprometimento, contratual e irrevogável, de que tais recursos se destinem a futuro aumento de capital; e,
2. 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.

- Os fatos que embasam a presente ação fiscal

A Empresa Energisa S/A, controladora da Empresa Energética 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.

Entretanto, apesar de intimada, a Energisa não comprova ter havido qualquer registro no Livro de Atas de Assembléias da Energipe ou alteração estatutária que ficasse evidenciado o comprometimento de que esses recursos recebidos da Energisa seriam para futuro aumento de capital e que tampouco estariam amparados por contrato de AFAC entre a Energisa e a Energipe, fazendo transparecer alto grau de artificialidade de tal transação que, salvo melhor juízo, configura operação de mútuo sob outra roupagem.

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.

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, uma vez 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.

Outrossim, 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.

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 ENERGIPE 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.

Agindo desta forma, o que a recorrente estava fazendo era a efetivação de aporte de recursos financeiros às coligadas e controladas, para atender esta necessidade e, se for o caso, num futuro não definido receber de volta em ações ou em dinheiro. O normal seria, fazer o aporte de recursos e receber de imediato a realização do seu objeto que é o aumento do capital social.

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 irretratável deveria ser contemporânea aos repasses à interligada, no desiderato de se caracterizar o AFAC.

Em sintonia com os entendimentos expressos acima estão os precedentes do CARF sobre o tema:

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

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

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

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

IOF. MÚTUOS PACTUADOS VERBALMENTE ENTRE EMPRESAS LIGADAS. A utilização de uma rubrica contábil para registrar transferências de recursos entre empresas ligadas, sem contrato formal de mútuo, caracteriza a existência de uma conta-corrente, devendo-se apurar o IOF devido segundo as regras próprias das **operações de crédito rotativo**. (CARF - Acórdão 3101002.282, 3^ª Câmara / 1^a turma Ordinária, sessão de 27/03/14).

IOF. CONTA CORRENTE. RECURSOS DE EMPRESAS DO MESMO GRUPO EMPRESARIAL. UTILIZAÇÃO. INCIDÊNCIA.

A utilização de recursos financeiros disponibilizados por pessoas jurídicas, pertencentes ou não a um mesmo grupo empresarial, em contas correntes, por um dos correntistas, em montante superior ao seu valor de ingresso constitui fato gerador do IOF, por força de previsão constante do art. 13 da Lei nº 9.779/99, restando caracterizada operação de crédito em sua acepção ampla. (CARF - Acórdão 3401-002.490, 4ª Câmara / 1ª turma Ordinária, sessão de 29/01/14).

MÚTUO, SEM PRAZO, DE RECURSOS FINANCEIROS POR MEIO DE CONTA-CORRENTE. BASE DE CÁLCULO.

Nas operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas, sem prazo, realizado por meio de conta-corrente, a base de cálculo do IOF é o somatório dos saldos devedores diários apurado no último dia de cada mês.

LANÇAMENTO. REGISTROS CONTÁBEIS. ALEGAÇÃO DE ERROS NA CONTABILIDADE. NÃO COMPROVAÇÃO. MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO. Tendo sido o lançamento fundamentado nos registros contábeis da autuada, cabe a esta comprovar a inexatidão destes registros, e, quando não logra fazê-lo, deve ser mantida a autuação. (CARF - Acórdão 3302-002.264, 3ª Câmara / 2ª turma Ordinária, sessão de 20/08/13).

7IOF. MÚTUO ENTRE EMPRESAS LIGADAS. CONTRATO DE CONTA CORRENTE COM ABERTURA DE CRÉDITO. INCIDÊNCIA. As operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas do mesmo grupo empresarial, através de contrato de conta corrente com abertura de crédito rotativo, sujeitam-se à tributação pelo IOF, nos termos do artigo 13 da Lei n. 9.779/99. ÔNUS DA PROVA. DEFESA. FATOS IMPEDITIVOS, MODIFICATIVOS OU EXTINTIVOS.

Cabe à defesa a prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária. (CARF - Acórdão 3402-003.019, 4ª Câmara / 2ª turma Ordinária, sessão de 26/04/16).

Assim, não procede as alegações apresentadas no sentido de eximir a incidência do IOF.

- Da decadência.

Em declaração de voto coligido ao aludido Acórdão 3401002.877, o eminent Cons. Eloy Eros da Silva Nogueira, ensina que no mútuo de um contrato obrigacional que se protraí no tempo, o fato gerador do IOF absorveria esta característica especial e sua hipótese de incidência seria continuada:

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 protraí 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).

Nesta toada, a 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.

Para o presente caso, a decadência deve 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.

No presente caso, 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.

- Da possibilidade de Cobrança de Juros Moratórios sobre a Multa de Ofício

Quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, analisa-se, inicialmente, a possibilidade de incidência de juros de mora sobre multas.

O artigo 161 do CTN dispõe:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

O crédito tributário decorre da obrigação principal e possui a mesma natureza desta, conforme disposto no art. 139 do Código. Esta, por sua vez, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (artigos 113, §1º e 139 do CTN).

Depreende-se, assim, que o crédito tributário mencionado no artigo 161 do CTN abrange os tributos e as penalidades pecuniárias, sujeitando-se à incidência dos juros de mora.

A respeito, cita-se o Recurso Especial 1.129.990 - PR (2009/0054316-2), julgado em 01/09/2009, de relatoria do Ministro Castro Meira:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido.

Infere-se, de fato, que a multa de ofício é constituída na lavratura do auto de infração e vence no prazo de trinta dias para a apresentação da impugnação ao lançamento. Após este prazo, considera-se devida e, portanto, sujeita a juros de mora, não fazendo sentido algum permanecer seu montante imutável ao longo do tempo até que se ultime sua extinção.

Assim, o artigo 161, §1º do CTN, determina que se a lei não dispuser de modo diverso, os juros serão calculados à taxa de um por cento ao mês. Destarte, ultrapassada a questão da pertinência da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, resta verificar se a taxa Selic, aqui em discussão, deve ser utilizada como os juros de mora a que se refere o artigo 161.

Sobre a legitimidade da Selic como juros moratórios, descabem maiores considerações, conforme decidido no REsp 879.844/MG, julgado em 11/11/2009 (recursos

repetitivos), e no RE 582.461/SP, submetido à repercussão geral, julgado em 18/05/2011, e de acordo com o enunciado da Súmula CARF nº 4:

"A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais."

Cabe frisar que no julgamento dos recursos especial e extraordinário, acima referidos, a discussão girou em torno da isonomia entre a aplicação da Selic na repetição de indébito como na atualização dos débitos:

"Forçoso esclarecer que os debates nesta Corte gravitaram em torno da aplicação da taxa SELIC em sede de repetição de indébito. Nada obstante, impõe-se, mutatis mutandis, a incidência da referida taxa nos cálculos dos débitos que os contribuintes tenham para com as Fazendas Municipal, Estadual e Federal.

Aliás, raciocínio diverso importaria tratamento anti-isonômico, porquanto a Fazenda restaria obrigada a reembolsar os contribuintes por esta taxa SELIC, ao passo que, no desembolso, os cidadãos exonerar-se-iam desse critério, gerando desequilíbrio nas receitas fazendárias." (REsp 879.844/MG)

Assim, sob este aspecto abordado nos julgamentos dos recursos especial e extraordinário, é legítima a incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício após seu vencimento, pois que eventual indébito referente à multa paga a maior que a devida, necessariamente seria corrigido pela referida taxa.

Por outro lado, diversos diplomas legais trataram da Selic como juros de mora incidentes sobre os débitos para com a Fazenda Nacional. Assim, citam-se:

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

Art. 84 – Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I – juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

.....

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.(Incluído pela Lei nº 10.522, de 2002) (grifei)

Art. 91. O parcelamento dos débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, autorizado pelo art. 11 do Decreto-Lei

nº 352, de 17 de junho de 1968, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 623, de 11 de junho de 1969, pelo inciso II, do art. 10 do Decreto-Lei nº 2.049, de 01 de agosto de 1983, e pelo inciso II, do art. 11 do Decreto-Lei nº 2.052, de 03 de agosto de 1983, com as modificações que lhes foram introduzidas, poderá ser autorizado em até trinta prestações mensais.
Parágrafo único. O débito que for objeto de parcelamento, nos termos deste artigo, será consolidado na data da concessão e terá o seguinte tratamento:
a) se autorizado em até quinze prestações:
a.1) o montante apurado na consolidação será dividido pelo número de prestações concedidas;
a.2) o valor de cada parcela mensal, por ocasião do pagamento, será acrescido de juros equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna, calculados a partir da data do deferimento até o mês anterior ao do pagamento, e de um por cento relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado; (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)
b) se autorizado em mais de quinze prestações mensais:
b.1) o montante apurado na consolidação será acrescido de encargo adicional, correspondente ao número de meses que exceder a quinze, calculado à razão de dois por cento ao mês, e dividido pelo número de prestações concedidas;
b.2) sobre o valor de cada prestação incidirão, ainda, os juros de que trata a alínea a.2 deste artigo. (Revogado pela Lei nº 10.522, de 19.7.2002)

Lei nº 9.065, de 1995:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. Produção de efeito (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

...

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

.....

Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

Art. 17. Fica acrescentado o seguinte parágrafo ao art. 84 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

"Art. 84.

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional." (NR) (grifei)

...

Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertisdos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997. (grifei)

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº

9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – UFIR, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento. (g.n) (grifei)

Destaca-se que o artigo 30 da Lei nº 10.522/2002, expressamente prevê a incidência dos juros de mora à taxa Selic, a partir de 1º/01/1997, relativamente aos débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional referidos no artigo 29, cujos fatos geradores tivessem ocorridos até 31/12/1994. Já a mesma lei acrescentou ao artigo 84 da Lei nº 8.981/95, o §8º, a disposição de que aos demais créditos da Fazenda Nacional, aplicam-se as disposições do artigo 84, o que determina a aplicação dos juros de mora aos tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorressem a partir de 1º/01/1995.

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional." (NR)

A Lei nº 10.522/2002, é conversão da MP nº 2.176-79/2001, fruto da reedição de sucessivas medidas provisórias, desde a original de nº 1.110, de 30 de agosto de 1995. A inclusão do §8º no artigo 84 da Lei nº 8.981/95, pela MP nº 1.110/95, bem como a inclusão dos artigos 29 e 30 pela MP nº 1.542/96 (nove dias antes da publicação da Lei nº 9.430/96) estabeleceram, expressamente, a incidência da taxa Selic sobre quaisquer débitos da Fazenda Nacional (até 1994 pelo artigo 30 e após 1º/01/1995, pelo §8º do artigo 84).

Constata-se que, por sua vez, a Lei nº 9.430/96, ao prever a aplicação da Selic em seus artigos 43 e 61 convalidou o que já estava sendo previsto pela MP nº 1.542/96 (atual Lei nº 10.522/2002).

Conclui-se, portanto, que é legítima a incidência da taxa de juros Selic sobre a multa de ofício vinculada ao tributo.

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

Jorge Lima Abud.

Voto Vencedor

Conselheiro Diego Weis Junior, Redator Designado.

Em que pese as bens fundamentadas razões do ilustre relator, ouso divergir de suas conclusões em relação ao Adiantamento para Futuro Aumento de Capital - AFAC.

Em suma, assim entendeu o nobre colega acerca dos citados AFAC's.

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, uma vez 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 Assembleia Geral Extraordinária - AGE após o recebimento dos repasses.

O tema é controverso, e consoante ao exposto no bem elaborado relatório, já foi objeto de decisão por parte da 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara desta seção de julgamento. Naquela oportunidade prevaleceu, por voto de qualidade, entendimento no mesmo sentido do esposado pelo relator deste acórdão.

Os conselheiros Augusto Fiel Jorge d'Oliveira e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco apresentaram declaração de voto em sentido contrário à posição então vencedora.

No caso concreto, os registros contábeis realizados pela recorrente, consignando os valores recebidos como Adiantamentos para Futuros Aumentos de Capital - AFAC, combinados com a efetiva destinação desses valores ao capital social da entidade em data anterior ao início da ação fiscal, bem como a ausência de elementos que possam indicar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, materializam, de fato, tratar-se de AFAC, não contemplado dentre as hipóteses legais de incidência do IOF.

Primando pela essência da operação, entendo que a mera ausência de formalização de compromisso de permanência das verbas na companhia investida, não desnatura os aportes efetivamente incorporados ao capital social da beneficiária.

No mesmo sentido a declaração de voto apresentada pelo ilustre conselheiro Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, a qual peço vênia para adotar como razão de decidir do presente voto vencedor.

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 transcreto:

"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 feneratício – 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".

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 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"

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:

"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 00050(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 fls. 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 contrato 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". (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".

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 5ª Região apreciou operações da própria Recorrente, similares as que foram objeto do lançamento ora em julgamento, porém, de período anterior, confirmando 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 n.º 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 n.º 10510.003371/200641.

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 25015SE(000096612.2011.4.05.8500); Relator: Ivan Lira de Carvalho; 4ª Turma do TRF5; Data de Julgamento: 20/11/2012)

Diante do acima exposto, divirjo do ilustre relator e voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Diego Weis Junior.