



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

Processo nº 10980.723999/2015-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-006.035 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de outubro de 2018
Matéria IOF. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL.
Recorrente COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011

NULIDADE. LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não procedem as alegações de nulidade quando não se vislumbra nos autos nenhuma uma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. OPERAÇÃO DE MÚTUO. FALTA DE NORMA ESPÉCIFICA.

A ação fiscal, que em momento algum aborda a questão da operação de AFAC desrespeitar os ditames legais.

Na falta, de uma norma específica do IOF que imponha prazo limite para a capitalização dos AFAC's, é improcedente a cobrança de imposto sobre os adiantamentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Paulo Guilherme que lhe negava provimento. Os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho e Corintho Oliveira Machado não participaram da votação em razão dos votos definitivamente proferidos pelos Conselheiros Vinícius Guimarães e Orlando Rutigliani Berri na sessão de setembro de 2018.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède – Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimarães (Suplente convocado), Walker Araujo, Orlando Rutigliani Berri (Suplente convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad e Paulo Guilherme Déroulède..

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 01/12/2015, formalizando a exigência de - imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários - IOF acrescido de multa de ofício e juros de mora, no valor de R\$ 5.524.247,70.

Nas funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em continuidade à ação fiscal iniciada em 13/04/2015 junto ao contribuinte acima qualificado (Companhia Paranaense de Energia, referida neste documento simplesmente como "Copel" ou "contribuinte"), relativo ao IOF - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, e Outras Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários - do período de março de 2010 a dezembro de 2011 -.

O contribuinte foi cientificado do Termo de Início de Fiscalização em 13/04/2015 e intimado a apresentar diversos documentos.

Após análise dos documentos apresentados pelo contribuinte em atendimento as intimações, foi constatada a seguinte infração:

Falta de recolhimento do IOF.

No item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº 02 o contribuinte foi intimado a comprovar as transferências de recursos decorrentes de um Adiantamento para Futuro Aumento de Capital - AFAC que consta no parágrafo primeiro da cláusula primeira do Oitavo Termo Aditivo ao Contrato de Mútuo de Dinheiro com a Elejor - Centrais Elétricas do Rio Jordão S.A. Em atendimento a intimação nos informou que, de acordo com a Cláusula Primeira do Contrato de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital - AFAC, a Copel se comprometeu a efetuar o AFAC no valor de R\$ 126.000.000,00, que foi aportado através de uma transferência bancária em 05/03/2010 em favor da Centrais Elétricas do Rio Jordão S/A - Elejor. Apresentou uma cópia do comprovante de transferência de conta corrente para conta corrente no valor de R\$ 126.000.000,00, tendo como beneficiária a Elejor

Informou que a escrituração ocorreu na conta contábil 131.06.11.04 Q, bem como apresentou um balancete sintético de março de 2010 contendo a referida conta contábil.

Apresentou doze comprovantes de transferência bancária da devolução do AFAC, sendo que a primeira transferência ocorreu em 17/12/2010 no valor de R\$ 54.101.600,00 e a última em 30/09/2011 no valor de R\$ 4.156.331,10.

Apresentou também o balancete sintético de dezembro de 2010 e setembro de 2011 que consta a conta contábil 131.06.11.04 Q.

Apesar da transferência de recurso em 05/03/2010 em favor da Centrais Elétricas do Rio Jordão S/A - Elejor, no valor de R\$ 126.000.000,00, ter como finalidade adiantamento para futuro aumento de capital - AFAC, o mesmo não ocorreu, já que não houve a sua integralização ao capital social da Elejor, bem como houve a sua devolução para o contribuinte, o que está bem caracterizado através dos comprovantes de transferência bancária da Elejor para o contribuinte e no Oitavo Termo Aditivo ao Contrato de Mútuo de Dinheiro com a Elejor - Centrais Elétricas do Rio Jordão S.A., em seu parágrafo primeiro da cláusula primeira.

Logo, em decorrência deste fato, esta operação se caracteriza como mútuo de recursos financeiros, sujeitando-se a incidência do IOF, conforme artigo 13 da Lei 9.779, de 19 de janeiro de 1.999.

Cientificado pessoalmente do lançamento, através de seu procurador, em 03/12/2015, conforme documento às folhas 598, o contribuinte apresentou em 04/01/2016 impugnação de folhas 601 a 619.

Em síntese, alegou que:

- ✓ A contribuinte é acionista majoritária da empresa ELEJOR - CENTRAIS ELÉTRICAS DO JORDÃO S A, que em 25/04/2005 emitiu debêntures no valor de R\$ 180 milhões, através do "Instrumento particular de escritura da primeira emissão privada de debêntures" . Este instrumento previa a possibilidade do credor - BNDESPAR - a qualquer momento, exercer a faculdade de conversão das debêntures em ações da ELEJOR, diminuindo a participação da COPEL (Companhia Paranaense de Energia) na referida sociedade, de 70% para 30%;
- ✓ Em 01/03/2010, estando vencidas algumas parcelas das debêntures, a diretoria da COPEL deliberou efetuar um ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL - AFAC em favor da ELEJOR. Transcreve trecho da ATA que autorizou o procedimento;
- ✓ Aprovado, formalmente, no âmbito da controlada e das controladoras, a COPEL efetuou o AFAC, mediante o aporte de R\$ 126 milhões, e por sua vez, a sócia PAINEIRA PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA aportou R\$ 54 milhões. Os atos foram formalizados por meio do ACORDO MARCO, celebrado em 05/03/2010;
- ✓ Não houve previsão de devolução nem de qualquer forma de remuneração para o aporte efetuado, uma vez que não se tratava de mútuo, mas simples e evidente aporte de sócios em uma sociedade. A

devolução dos recursos foi formalizada somente em dezembro/2010, por ocasião do PRIMEIRO TERMO ADITIVO AO ACORDO MARCO;

- ✓ O impugnante esclarece acerca dos lançamentos contábeis efetuados quando da operação, ressaltando que, recebida a importância, a ELEJOR promoveu, de imediato, a amortização integral das debêntures, evitando que o credor BNDESPAR as convertesse em ações em detrimento da participação de seus acionistas; assim, o AFAC cumpriu sua finalidade original;
- ✓ Uma vez cumprida sua função primordial na ELEJOR, o aporte não tinha mais razão de continuar existindo, já que deixaram de existir credores de tal monta a serem garantidos pelo capital social. Assim, em 09/12/2010 a ELEJOR deliberou que o valor total do AFAC seria devolvido às acionistas;
- ✓ O impugnante argumenta que a presunção efetuada pelo fisco não corresponde à realidade dos fatos, evidenciados pelas formalidades já apontadas. A conclusão do fisco decorre de duas premissas: não houve a integralização ao capital social e houve a devolução do valor pactuado;
- ✓ As premissas apontadas pelo fisco não têm o condão de justificar a presunção pretendida. A seguir tece extensa argumentação da forma de realização do capital da ELEJOR, a relação entre o capital e as ações sem valor nominal e o seu capital autorizado;
- ✓ Por fim, conclui que o aporte realizado para fins de aumento de capital não causou a obrigação de alteração estatutária; o AFAC, enquanto aporte para aumento de capital se refere, sempre, ao aumento do patrimônio da empresa, não dizendo respeito, necessariamente, à alteração do valor do capital social declarado estatutariamente;
- ✓ Acerca da devolução ao aporte efetuado, argumenta que a sua devolução, após o cumprimento da sua função não descaracteriza em nada o fato jurídico concernente ao aporte. Esclarece que "todo aporte feito em uma empresa tem o destino certo - ao menos esperado - de retornar ao sócio, acionista ou investidor em geral";
- ✓ Se o aporte retorna em forma de dividendos ou distribuição de lucros, sem alteração de capital declarado, ou mediante redução deste, não deve ter efeito retroativo sobre o ato do aporte, descaracterizando-o no intuito de considerá-lo uma forma de mútuo, apenas para fins de autuação fiscal;
- ✓ A autoridade fiscal iniciou a fiscalização objetivando analisar os lançamentos contábeis relativos ao IRPJ e seus reflexos e IOF, referentes ao período de janeiro a dezembro/2011. Intimada a apresentar diversos documentos referentes ao período em comento;

-
- ✓ Posteriormente, cerca de seis (06) meses após o início da ação fiscal, a contribuinte foi intimada a apresentar diversos outros elementos com referência aos períodos de apuração 2010, 2012 e 2013, períodos diferentes do previsto inicialmente. Apesar do TIF nº 03 estender para o IRPJ os AC de 2010, 2012 e 2013, nenhuma referência foi efetuada para o IOF;
 - ✓ Neste contexto, cita doutrina e aduz que eventual lançamento além do período previsto no MPF original deve ser anulado por irregularidade formal;
 - ✓ O impugnante alega ainda cerceamento do seu direito de defesa, considerando que tentou, por inúmeras vezes acesso ao MPF na página eletrônica da RFB, entretanto, o sistema não funcionou em nenhuma das vezes. Aduz que a ampliação do objeto da fiscalização deve ser disponibilizada ao contribuinte sem entraves, inclusive devolvendo-se o prazo de defesa ao contribuinte, sob pena de flagrante cerceamento de defesa;

- Do Pedido

Por fim, requer que seja julgada integralmente improcedente a autuação fiscal, e, subsidiariamente, requer a anulação da parte do lançamento que se refira a período anterior a 2011.

Em 20 de abril de 2016, através do **Acórdão nº 02-68.028**, a 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Belo Horizonte/MG, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade, INDEFERIU a juntada de novos documentos, e no mérito, julgou IMPROCEDENTE a impugnação e MANTER integralmente o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração em discussão neste processo.

Entendeu a Turma que:

- ✓ Não se vislumbra, no presente caso, qualquer óbice que determine a precariedade do ato realizado pelo Fisco, uma vez que efetuado nos moldes estabelecidos pela legislação afeta ao procedimento. Constatase que o Auto de Infração combatido foi prolatado por autoridade administrativa plenamente vinculada, respeitando os devidos procedimentos fiscais, previstos na legislação, e com a correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, portanto, norteados dentro do Princípio da Legalidade;
- ✓ Por outro lado, constata-se ainda que a motivação para o lançamento foi perfeitamente identificada pela autoridade competente, e, por sua vez, a argumentação desenvolvida pelos interessados nas peças impugnatórias permite concluir que esta motivação foi compreendida, tanto que contestada;
- ✓ Os acionistas da ELEJOR não tiveram qualquer intenção em aporte de capital, mas tão somente suprir o caixa da companhia para a

satisfação de obrigações contraídas com terceiros; ressalte-se que a restituição do valor pretensamente investido já estava prevista deste a formalização do ACORDO MARCO;

- ✓ Ainda que a autuada tenha atribuído ao aporte efetuado a característica de AFAC, inclusive contabilizando tais fatos com esta nomenclatura, os documentos anexados ao processo indicam, inequivocamente, que a intenção da autuada era de dotar a ELEJOR, da qual é acionista majoritária, de recursos financeiros para arcar com seus compromissos; apesar de nomear tal procedimento como AFAC, o pretense aporte de capital jamais foi efetivado, ao contrário, todo o valor aportado foi efetivamente devolvido à autuada;
- ✓ Neste contexto, independentemente da nomenclatura atribuída à transação nos contratos formalizados e da sua forma de contabilização, o fato em questão tem todas as características de mútuo, sujeito à tributação do IOF, nos termos da legislação vigente.

A impugnante foi cientificada da Decisão da Delegacia Regional de Julgamento, em 17/05/2016, via Aviso de Recebimento, às folhas 811 do processo digital.

Em 16/06/2016 (folhas 812), ingressou com RECURSO VOLUNTÁRIO junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, apresentando suas razões, de folhas 813 a 833.

Foi alegado:

- ✓ O MPF original limitou o objeto da fiscalização aos tributos IRPJ e IOF no período de JAN a DEZ 2011, sendo que, se houve alteração do MPF, a mesma ampliou apenas o período de fiscalização do IRPJ, ao menos foi isso o que constou no próprio TIF nº 03, com exposto. Mesmo nesse caso, ou seja, se houve efetivamente alteração do MPF na forma do § 2º do art. 5º da aludida Portaria 1.687/2014, ampliando o objeto da fiscalização, essa alteração deve ser disponibilizada ao contribuinte antes mesmo de qualquer outro ato (inclusive devolvendo-se o prazo de defesa do contribuinte) sem entraves eletrônicos de qualquer natureza, sob pena de flagrante cerceamento de defesa, já que esse meio (eletrônico) é o adotado pela Receita Federal do Brasil, tanto para os procedimentos de fiscalização, quanto para os de defesa do contribuinte;
- ✓ Eventual lançamento que pudesse resistir às razões fáticas e jurídicas de mérito expostas na presente impugnação, não poderia se sobrepor à ordem cogente contida no MPF nº 09.1.01.00-2015-00261-0, que limitou o objeto de fiscalização relativamente ao IOF ao ano de 2011. Assim sendo, eventual lançamento além do período previsto no MPF original deve ser anulado por irregularidade formal;
- ✓ Em 01/03/2010, estando vencidas algumas parcelas de debêntures, a Diretoria Geral da COPEL deliberou, em sua 1.887ª Reunião de Diretoria - REDIR, no item nº 06 de pauta, efetuar um Adiantamento para Futuro Aumento de Capital - AFAC, em favor da Centrais Elétricas do Rio Jordão S.A. - ELEJOR. Foi apresentada a Ata da

referida 1.887^ Reunião de Diretoria - REDIR que dispôs, de forma expressa, objetiva e clara, que o ato aprovado era de AFAC (v. ata anexa aos autos, transcrita na peça de impugnação);

- ✓ Foi também esclarecido que a alternativa do AFAC estava condicionada não apenas à aprovação da Diretoria Geral, mas, também, do próprio Conselho de Administração da Companhia, de modo que, em 17/03/2010, foi submetida ao mesmo em sua 128^ Reunião, cuja ata registrou, em seu item 06.3, a deliberação a respeito do referido procedimento. Torna-se claro, assim, que o ato foi um AFAC e, os procedimentos realizados para a concretização desse ato, foram, todos, de acordo com as formalidades exigidas para a concretização do referido propósito (v. ata da 128^ reunião do CAD, acostada à impugnação e anexada aos autos, transcrita na peça de impugnação);
- ✓ Além das formalidades acima apontadas, cumpridas no âmbito da contribuinte Controladora, também foram realizadas as formalidades no âmbito da controlada, de forma que, na 35^ Assembleia Geral Extraordinária da Elejor, foi analisado e aprovado o AFAC a ser efetuado pelas acionistas COPEL e PaineiraPar, na proporção de suas respectivas participações;
- ✓ Contudo, o r. acórdão recorrido menciona que “os acionistas da Elejor não tiveram qualquer intenção em aporte de capital, mas tão somente suprir o caixa da companhia para a satisfação de obrigações contraídas com terceiros; ressalte-se que a restituição do valor pretensamente investido já estava prevista deste a formalização do ACORDO MARCO”. Com base nessa presunção (a respeito da intenção da contribuinte) a impugnação foi julgada improcedente. Porém, não pode a contribuinte ser condenada com base em suposições a respeito de sua intenção;
- ✓ Em síntese, a suposição, tanto da fiscalização quanto dos julgadores de 1^ Instância, se base no fato de que havia, desde o início, a previsão de devolução do aporte para capitalização da empresa. Com efeito, havia essa previsão. Mais que isso, a referida previsão foi cumprida. Contudo, a previsão de devolução de aporte de capital em hipótese alguma é razão suficiente para descaracterizar uma operação de AFAC, por razões bastante simples e óbvias, das quais cabe, por ofício, destacar apenas uma: Todo aporte de capital tem o destino pré concebido de retornar ao investidor;
- ✓ A outra suposição da fiscalização, corroborada pelo r. acórdão recorrido, é a de que, em outras palavras, “o aumento de capital não se concretizou”. Entretanto, a suposição em questão está equivocada, tal como foi amplamente exposto na peça de impugnação ao auto de Infração: o aumento de capital se realizou efetivamente, na medida e por meio do próprio aporte de capital;

- ✓ A recusa da fiscalização em compreender tal realidade se deve, claramente, ao condicionamento imposto no sentido de que o aumento de capital só ocorre (está condicionado) com a alteração do contrato ou estatuto social nesse sentido. Contudo, como foi até exaustivamente exposto, tal premissa é incorreta e, portanto, não é idônea para justificar a presunção contra a contribuinte. Com efeito, nas empresas de capital autorizado, a alteração do mesmo independe de alteração estatutária;
- ✓ Cabe esclarecer, desde já, que o estatuto social da ELEJOR continha previsão (Art. 5º, § 4º e art. 9º) de Capital Autorizado até R\$150 milhões sem necessidade de alteração estatutária. Ou seja, o aumento de capital não dependia de alteração do estatuto, sendo considerado efetivamente realizado com a autorização da Assembleia Geral, na forma do art. 168 da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A.'s);
- ✓ Conforme esclarecido na impugnação, as operações de AFAC foram contabilizadas de acordo com a Resolução CFC 1.159/2009, que aprovou o Comunicado Técnico CT 01 (atual CTG 2000);
- ✓ De acordo com as referidas normas contábeis, 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;
- ✓ Recebida a importância, a ELEJOR promoveu, de imediato, a amortização integral das debêntures, evitando, assim, que o credor (BNDESPAR) as convertesse em ações em detrimento da participação de seus acionistas, ou seja, a COPEL e a Paineira;
- ✓ Se, hipoteticamente, sob permissão Constitucional, existisse incidência tributária sobre AFAC em alíquotas e base de cálculo que resultassem em um crédito tributário equivalente à incidência existente sobre mútuo, considerando as evidências e os atos formalmente praticados pela Contribuinte no caso concreto do presente processo, a Autoridade Fiscal afirmaria que a operação realizada pela contribuinte foi AFAC ou mútuo? Certamente, afirmaria que o ato praticado foi um evidente AFAC, até por que a própria contribuinte o afirma como tal;
- ✓ Contudo, as evidências relativas ao fato jurídico praticado pela contribuinte (AFAC) são completamente desconsideradas por que esse fato está fora do raio de alcance da incidência tributária. Assim, a Autoridade fiscal colhe um ato (a devolução dos recursos) de forma isolada e faz vista grossa e ouvidos moucos aos demais atos (Assembleias gerais, contratos prévios, contabilizações específicas etc.) intrinsecamente relacionados;
- ✓ A conclusão equivocada da autuação em questão, decorreu de duas premissas:
 - que não houve a integralização ao capital social da Elejor; e

- que houve a devolução para a Contribuinte.

- ✓ Em razão do exposto, é possível supor até que, ao afirmar que “não houve a sua integralização ao capital da Elejor”, o Agente fiscal não tenha se referido à integralização, efetivamente, pois, apesar de utilizar esse termo técnico, não ignorava a transferência do capital. Talvez, o agente fiscal estivesse se referindo à não realização de alteração estatutária destinada a alterar o número ou o valor das ações, de forma a ajustar o estatuto a um maior capital declarado. Ocorre que tal presunção seria equivocada, por duas razões bastante simples e objetivas:
 1. As ações da companhia Elejor são do tipo “sem valor nominal”, valendo dizer que o aumento do capital social não pode ser feito mediante o aumento do número de ações e, sim, em razão do aumento proporcional do valor das ações em razão do efetivo aporte de capital realizado pelos acionistas;
 2. O capital social da companhia Elejor é Autorizado, como já exposto no tópico anterior (dos fatos) ou seja, a companhia adotou a forma de capital social que pode ser aumentado por meio de simples decisão da Assembleia, tal como previsto no art. 168 da Lei nº 6.404 de 1976 (Lei das S.A.s).
- ✓ Portanto, a título de conclusão deste sub tópico, cabe afirmar que o aporte realizado (efetivamente integralizado) para fins de aumento de capital não causou, absolutamente, a obrigação de alteração estatutária, nem para aumento do valor nominal das ações (pois sequer tinham valor nominal), nem tampouco para aumento do valor do capital social declarado (que poderia ser aumentado ou reduzido por simples aprovação da Assembleia);
- ✓ Em síntese, o AFAC, enquanto aporte para aumento de capital, se refere, sempre e precipuamente, ao aumento do patrimônio da empresa, não dizendo respeito, necessariamente, à alteração do valor do capital social declarado estatutariamente;
- ✓ Contrariamente à hipótese afastada acima, existe o fato de que todo aporte feito em uma empresa tem o destino certo - ou ao menos esperado - de retornar ao sócio, acionista ou investidor em geral. Esta afirmação parte da premissa, razoavelmente inegável, que, o aporte de capital, sendo - como é - uma forma de investimento comercial, seu objetivo é, precipuamente, gerar retorno ao investidor;
- ✓ Se o aporte retorna em forma de dividendos ou distribuição de lucros, sem alteração de capital declarado, ou mediante redução deste, isso não deve, à luz do princípio da essência sobre a forma, ter efeito retroativo sobre o ato do aporte, descaracterizando-o no censurável intuito de considera-lo como uma forma de mútuo, apenas para fins de autuação fiscal;

- ✓ O aporte ocorreu em março de 2010. Realizou-se efetivamente, ingressou na conta bancária da empresa controlada e foi devidamente contabilizado como AFAC. A assembleia geral admitiu o aporte como destinado ao aumento do capital, o que era autorizado estatutariamente, como exaustivamente exposto. Após o cumprimento de sua destinação, em dezembro do mesmo ano, a mesma Assembleia deliberou que o valor correspondente ao AFAC seria devolvido aos acionistas (sem juros nem correção, posto que não se tratava de operação financeira, mas social);
- ✓ Não se compreende, portanto, como a autoridade fiscal pode considerar que um aporte para aumento de capital não é um aporte, sendo um mútuo, apenas e tão somente por que o aporte, como qualquer investimento, foi devolvido ao investidor;
- ✓ Poder-se-ia até ter em conta que o Direito Tributário discrimina a natureza jurídica dos atos de acordo com suas respectivas formas. No exemplo clássico, uma mesma operação pode ser considerada circulação de mercadoria (sujeita ao ICMS) ou um serviço com fornecimento de bens (sujeito ao ISS), dependendo da forma com que é praticada;
- ✓ Se esse fosse o caso, deve-se ter em conta, sobretudo, que os atos jurídicos praticados pela contribuinte com o propósito de realizar o AFAC (conforme exposto nos itens relativos aos Fatos), foram, todos, revestidos das formalidades inerentes à operação de AFAC, incluindo - mas não se limitando a - os registros contábeis das operações;
- ✓ Por tais razões, defende a contribuinte que as operações de aporte realizadas por ela e, em exata equivalência patrimonial, pela outra sócia, trataram-se de reais aportes de capital na empresa controlada, não se confundindo com os efetivos contratos de mútuo;
- ✓ Assim, o AFAC cumpriu sua finalidade original. A este respeito é mister ressaltar que, em caso de descumprimento da obrigação, as sócias perderiam grande parte de suas respectivas participações societárias na ELEJOR e, esta, por sua vez, nada perderia, apenas mudaria de “donas” ou de “mãos”. Na prática, a dívida correspondente aos debêntures era, também, das sócias, na medida em que o descumprimento da obrigação só poderia trazer diminuição patrimonial a estas, jamais à ELEJOR.

- DO PEDIDO

Ante todo o exposto e pelo que certamente será suprido pelo conhecimento dos Doutos Membros desse E. Conselho, requer o acolhimento das razões fundamentos jurídicos apresentados no presente Recurso Voluntário, para o fim de reformar a decisão recorrida, no sentido de se anular o lançamento, por força do princípio da verdade material.

Na hipótese ne não serem acatados os argumentos de mérito, requer o acolhimento da preliminar de nulidade dos lançamentos relativos ao IOF do ano de 2010 em razão de sua fiscalização não estar prevista no MPF que, aliás, sequer consta dos autos, pois não acompanha o lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

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 17/05/2016, via Aviso de Recebimento, às folhas 811 do processo digital, quando, então, iniciou-se a contagem do prazo de 30 (trinta) dias para apresentação do presente recurso voluntário - apresentando a recorrente recurso voluntário tempestivo, em 16 de junho de 2016.

O recurso é tempestivo.

1 Da controvérsia.

São controvertidos os seguintes pontos:

- a) Extrapolação do MPF e Cerceamento de Defesa;
- b) O Adiantamento para Futuro Aumento de Capital – AFAC, em favor da Centrais Elétricas do Rio Jordão S.A. – ELEJOR e a incidência de IOF;
- c) A ocorrência de integralização ao capital social da Elejor;
- d) A ocorrência da restituição do capital aportado para a Contribuinte;
- e) A ocorrência do Contrato de Mútuo.

Das Preliminares

- Extrapolação do MPF e Cerceamento de Defesa.

É alegado às folhas 03 do Recurso Voluntário:

*Portanto, o que se sabe é que o MPF original limitou o objeto da fiscalização aos tributos IRPJ e IOF no período de JAN a DEZ 2011, sendo que, se houve alteração do MPF, a mesma ampliou apenas o período de fiscalização do IRPJ, ao menos foi isso o que constou no próprio TIF nº 03, com exposto. Mesmo nesse caso, ou seja, se houve efetivamente alteração do MPF na forma do § 2º do art. 5º da aludida Portaria 1.687/2014, ampliando o objeto da fiscalização, **essa alteração deve ser disponibilizada ao contribuinte antes mesmo de qualquer outro ato (inclusive devolvendo-se o prazo de defesa do contribuinte) sem entraves***

eletrônicos de qualquer natureza, sob pena de flagrante cerceamento de defesa, já que esse meio (eletrônico) é o adotado pela Receita Federal do Brasil, tanto para os procedimentos de fiscalização, quanto para os de defesa do contribuinte.

(Grifo e negrito nossos)

A Portaria/SRF nº 1.265/1999, que instituiu o MPF, tem força disciplinadora do *modus procedendi* da Administração, no que se refere à fiscalização, estando, perfeitamente, compatível com o princípio da legalidade, conforme ensinamento de Bandeira de Mello¹:

Em síntese: os regulamentos serão compatíveis com o princípio da legalidade quando, no interior das possibilidades comportadas pelo enunciado legal, os preceptivos regulamentares servem a um dos seguintes propósitos: (I) limitar a discricionariedade administrativa, seja para (a) dispor sobre o modus procedendi da Administração nas relações que necessariamente surdirão entre ela e os administrados por ocasião da execução da lei; (b) caracterizar fatos, situações ou comportamentos enunciados na lei mediante conceitos vagos cuja determinação mais precisa deva ser embasada em índices fatores ou elementos configurados a partir de critérios ou avaliações técnicas segundo padrões uniformes, para garantia do princípio da igualdade e da segurança jurídica; (II) decompor analiticamente o conteúdo de conceitos sintéticos, mediante simples discriminação integral do que neles se contém (grifou-se).

A competência do Auditor Fiscal da Receita Federal de fiscalizar e efetuar o lançamento tributário emana do artigo 7º da Lei nº 2.354, de 29/11/1954 e posteriores modificações legais da denominação da carreira e ampliação do escopo, além de estar definida no artigo 142 do Código Tributário Nacional:

Art.142- Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

Como visto, a competência do Auditor Fiscal da Receita Federal de fiscalizar e efetuar o lançamento tributário é dada por duas Leis – Lei nº 2.354/1954 e o próprio Código Tributário Nacional, esta última recepcionada com status de Lei Complementar pela atual Constituição Federal.

O AFRF já possuía competência para efetuar a fiscalização e proceder o lançamento bem antes da criação do MPF, sendo este apenas um controle interno da repartição fiscal acerca de qual Auditor-Fiscal realizará a operação fiscal.

¹ Bandeira de Mello, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo 11ª Edição, pág. 260

Assim determina o Decreto nº 3.724, de 10/01/2001, cujo art. 2º dispõe, *in verbis*:

Art.2º - A Secretaria da Receita Federal, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

§ 1º Entende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7º e seguintes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

§ 2º O procedimento de fiscalização somente terá início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído em ato da Secretaria da Receita Federal, ressalvado o disposto nos §§ 3º e 4º deste artigo.

§ 3º Nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que a retardação do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova, o Auditor-Fiscal da Receita Federal deverá iniciar imediatamente o procedimento fiscal, e, no prazo de cinco dias, contado de sua data de início, será expedido MPF especial, do qual será dada ciência ao sujeito passivo.

(grifou-se)

Observe-se que no *caput* do artigo 2º consta expressamente que os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos Audidores Fiscais da Receita Federal – AFRF. O Decreto, como não poderia deixar de ser, reconhece a competência privativa dos AFRF não a ampliando nem a reduzindo.

De se frisar que o § 2º do art. 2º do Decreto nº 3.724, de 10/01/2001 determina expressamente que “O procedimento de fiscalização somente terá início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal”. Note-se que O MPF NÃO É UM INSTRUMENTO ESTABELECEDOR DE COMPETÊNCIA, ele representa, apenas, uma ordem específica a quem já detém a necessária competência.

Logo, eventual descumprimento de Mandado de Procedimento Fiscal, ampliação ou desvio de seu escopo, representa apenas a não observância de determinação interna da própria Repartição Pública, não causando nulidade ao ato administrativo ou vício de qualquer forma.

Ademais, cita-se o artigo 10, inciso II, da Portaria RFB 11.371/2007:

*Art. 10. O MPF **não será exigido** nas hipóteses de procedimento de fiscalização:*

*II - interno, de formalização de exigência de crédito tributário constituído em termo de responsabilidade ou pelo descumprimento de regime aduaneiro especial, lançamento de multas isoladas, **revisão aduaneira** e formalização de abandono ou apreensão de mercadorias realizada por outros órgãos;*

(Grifo Nosso)

O início da fase litigiosa do processo ocorre apenas após a regular intimação do sujeito passivo, não se podendo falar em exercício do contraditório e da ampla defesa antes disso.

Portanto, a motivação da prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal é **uma questão interna** da própria Repartição Pública, **NÃO se relacionando com a competência para a lavratura do Auto de Infração**, que advém do rol de competências inerentes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Do mérito.

- ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL (AFAC)

A controvérsia reside, precisamente, em saber se a autoridade lançadora poderia equiparar os AFAC's efetuados pela COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA em favoe da empresa ELEJOR - CENTRAIS ELÉTRICAS DO JORDÃO S A a contratos de mútuo, para fins de incidência do IOF.

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.

Em destaque o artigo 3º inciso III do Decreto nº 6.306/2007:

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:

(...)

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

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).

Portanto, 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*, que para fins jurídicos é identificado **como mútuo**.

Mútuo não se confunde com o AFAC. Isso porque:

- O mútuo constitui uma espécie de empréstimo, pelo qual o mutuante transmite a propriedade de coisa móvel fungível, com a obrigação do mutuário de restituir coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade (art. 586 do Código Civil);
- O AFAC corresponde a uma importância entregue à sociedade, por seus acionistas ou quotistas, vinculada a um futuro aumento de capital. Em condições normais, espera-se que o aumento de capital seja aprovado e os recursos, capitalizados.

A discussão, pertinente ao caso em análise, ocorre quando a sociedade recebedora dos recursos posterga, indefinidamente, a deliberação acerca do aumento do capital, adiando, sem motivo aparente, a capitalização do AFAC.

Mesmo admitindo que o procedimento de aprovação do aumento de capital seja por vezes demorado, em razão do cumprimento de formalidades societárias, não parece razoável que o adiantamento permaneça anos a fio no passivo da sociedade tomadora dos recursos, sem que haja uma deliberação acerca de sua capitalização. O retardamento injustificado do aumento do capital autoriza supor que o AFAC tenha sido apenas a vestimenta jurídica de um maldisfarçado negócio de mútuo.

Neste contexto, afigura-se perfeitamente legítimo que a lei tributária estabeleça um prazo máximo para a aprovação do aumento de capital, findo o qual o AFAC passaria a ser equiparado a mútuo, para efeitos fiscais.

O vácuo é perceptível na medida em que não existe, na legislação do IOF, nenhuma norma neste sentido.

A equiparação de AFAC's a contratos de mútuo, para fins de cobrança do IOF, advém dos seguintes contextos:

1. Parecer Normativo CST nº 17, de 20/08/1984; e
2. Ato Declaratório Normativo CST nº 09, de 11/06/1976.

O Parecer Normativo CST nº 17, de 20/08/1984, não tem nenhuma relação com o IOF **e sim com o imposto de renda**. Para entender esse contexto, convém lembrar que a legislação do imposto de renda tratava como hipótese de distribuição disfarçada de lucros o empréstimo de dinheiro a pessoa ligada, se a sociedade mutuante tivesse, na data do negócio, lucros acumulados ou reservas de lucros (art. 60, inciso V, do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977). Tal presunção era afastada quando a mutuante reconhecia, para efeito de apuração do lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária (art. 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 26/10/1983). Diante da dúvida existente quanto à aplicação da referida regra aos adiantamentos para futuro aumento de capital, a Coordenação do Sistema de Tributação da Receita Federal normatizou o entendimento de que, se a capitalização não ocorresse na primeira AGE ou alteração contratual, nem viesse a ser efetivada no prazo máximo de 120 dias contados da data de encerramento do período-base da sociedade tomadora dos recursos, o AFAC seria equiparado a um contrato de mútuo, ficando a mutuante obrigada a reconhecer a correção monetária do valor mutuado, sob pena de restar caracterizada a distribuição disfarçada de lucros.

A finalidade do Parecer Normativo CST nº 17, de 20/08/1984, em última análise, era prevenir a distribuição disfarçada de lucros entre empresas ligadas, que poderia ser intentada, num ambiente inflacionário, mediante a realização de AFAC's sem perspectiva de aprovação do aumento de capital.

O referido entendimento foi parcialmente incorporado à Instrução Normativa SRF nº 127, de 08/09/1988, mas seu alcance permaneceu restrito ao imposto de renda: —

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 Assembleia Geral Extraordinária ou alteração contratual, conforme o caso, que se realizar após o ingresso dos recursos na sociedade tomadora”.

Com o fim da correção monetária das demonstrações financeiras, decretado pela Lei nº 9.249, de 26/12/1995, a instrução em comento deixou de ter qualquer aplicação prática, tendo a sua revogação sido expressamente reconhecida pela Instrução Normativa SRF nº 79, de 01/08/2000.

Também o Ato Declaratório Normativo CST nº 09, de 11/06/1976, não possui qualquer ponto de contato com a legislação do IOF. A classificação dos adiantamentos para futuro aumento de capital como “empréstimos ativos”, determinada pelo referido ato, tinha a ver, única e exclusivamente, com o cálculo da reserva de manutenção do capital de giro próprio, matéria afeta à legislação do imposto de renda — lembrar que, em fins dos anos 1960 o Governo Federal autorizou que as empresas abatessem do lucro tributável um montante equivalente à perda inflacionária do capital de giro próprio (art. 19 do Decreto-lei nº 401, de 30/12/1968, e atos posteriores).

No mais, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais possui firme jurisprudência no sentido de que somente deverá incidir o IOF sobre AFAC na hipótese de este tipo de operação desrespeitar os ditames legais, passando a configurar como mútuo. Para tanto, citam-se:

- ✓ Processo nº 16682.721207/201191, Acórdão nº 3301002.282, Sessão de 27 de março de 2014;
- ✓ Processo n. 10980.002141/2007-17, Acórdão 3302-00.616).

Em exame aos autos, em particular ao Termo de Verificação Fiscal, às folhas 574 do processo digital, pinça-se o seguinte fragmento:

Apesar da transferência de recurso em 05/03/2010 em favor da Centrais Elétricas do Rio Jordão S/A - Elejor, no valor de R\$ 126.000.000,00, ter como finalidade adiantamento para

futuro aumento de capital - AFAC, o mesmo não ocorreu, já que não houve a sua integralização ao capital social da Elejor, bem como houve a sua devolução para o contribuinte, o que está bem caracterizado através dos comprovantes de transferência bancária da Elejor para o contribuinte e no Oitavo Termo Aditivo ao Contrato de Mútuo de Dinheiro com a Elejor - Centrais Elétricas do Rio Jordão S.A., em seu parágrafo primeiro da cláusula primeira.

Logo, em decorrência deste fato, esta operação se caracteriza como mútuo de recursos financeiros, sujeitando-se a incidência do IOF, conforme artigo 13 da Lei 9.779, de 19 de janeiro de 1.999, abaixo transcrito.

(...)

Esse é o cerne da ação fiscal, que em momento algum aborda a questão da operação de AFAC desrespeitar os ditames legais, passando a configurar como operação de mútuo.

Na falta, portanto, de uma norma específica do IOF que imponha prazo limite para a capitalização dos AFAC's, reputo improcedente a cobrança de imposto sobre os adiantamentos realizados em favor da empresa ELEJOR -CENTRAIS ELÉTRICAS DO JORDÃO S A.

Diante de tudo que foi exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso da Contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.