



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

Processo n° 10380.014637/2008-75
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-007.242 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2019
Matéria IOF - AFAC
Recorrente M DIAS BRANCO S.A. INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

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

Na falta de uma norma específica do IOF que imponha prazo limite para a capitalização dos chamados adiantamentos para futuro aumento de capital - AFAC, consubstancia ilegítima a cobrança de imposto sobre os adiantamentos quando esses, de fato, restam utilizados para aumento de capital.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida, e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente Substituto.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Luis Felipe de Barros Reche (Suplente Convocado), Jose Renato

Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente Substituto).

Relatório

Por bem descrever a realidade dos fatos, adoto e transcrevo o relatório da decisão de primeira instância :

*Trata o presente processo de **Auto de Infração que apurou Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF** no valor de R\$ 478.880,00 acrescido da multa de ofício de 75%, no valor de R\$ 359.160,00, e juros de mora até 29/08/2008, no valor de R\$ 326.548,26.*

A descrição dos fatos menciona, em resumo, que:

- 1) Em 07/10/2003, a autuada M.DIAS celebrou, na qualidade de credora, um contrato de adiantamento de recursos financeiros, no montante de R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais), para a pessoa jurídica ADRIA ALIMENTOS DO BRASIL LTDA. Também fez parte da relação contratual, como anuente, GREEN JUNGLE LIMITED, sociedade com sede nas Ilhas Virgens Britânicas, a qual, segundo o aludido contrato, era controlada por M.DIAS, sendo, ao mesmo tempo, controladora da ADRIA. O objeto do negócio jurídico, pois, era o adiantamento de recursos financeiros para a ADRIA, os quais seriam destinados para futuro aumento de capital a ser subscrito por M. DIAS, em data a ser acordada entre as partes.
- 2) Poucos dias depois, em 10/10/2003, as partes celebraram aditivo ao contrato, nas mesmas condições originais, acrescentando apenas mais um adiantamento de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais).
- 3) Em 08/11/2005, a fiscalizada, que até então não tinha qualquer participação societária na ADRIA, subscreveu 32 milhões de novas quotas e as integralizou com os adiantamentos de recursos financeiros anteriormente feitos (R\$ 32.000.000,00). Isto se deu através da 10ª Alteração do Contrato Social da ADRIA ALIMENTOS DO BRASIL LTDA., a qual já havia passado, desde a data da celebração do mútuo, por pelo menos uma outra alteração em seus atos constitutivos, conforme está expresso no preâmbulo da alteração ora citada.
- 4) A Administração Tributária Federal, através de seus órgãos administrativos, tem sempre se manifestado no sentido de que os adiantamentos de recursos, mesmo com a destinação irrevogável para aumento de capital da beneficiária, classificam-se, nesta, como obrigações para com terceiros e, na mutuante, como

empréstimos ativos. Neste sentido, o Ato Declaratório Normativo CST nº 09/ 76 e os Pareceres Normativos CST nº 23/81 e 17/84.

5) Por todo o exposto, verifica-se que as operações de adiantamentos de recursos financeiros feitas por M.DIAS à ADRIA caracterizam-se como sujeitas à tributação do IOF instituída pelo art. 13 da Lei nº 9.779/99 e os seguintes dispositivos: Art. 2º, inciso I, alínea "c"; art. 3º, § 1º, inciso I e § 4º, inciso III; art. 5º, inciso III; art. 7º, inciso I, alínea "b", item 1 e § 1º; art. 10, inciso VII e parágrafo único, todos do Regulamento do IOF - Decreto nº 4.494, de 3 de dezembro de 2002.

A autuada foi cientificada pelos correios em 24/09/2008 conforme AR e, irresignada, apresentou impugnação de fls 57 a 82 em 24/10/2008 contendo, em síntese, as seguintes argumentações/requisições:

a) Em 08/11/2005, na primeira alteração do Capital Social da Adria Alimentos do Brasil Ltda após o adiantamento para futuro aumento de capital (Alteração do Contrato Social nº 10 — doc. anexo 05), todos os recursos adiantados pela autuada foram incorporados ao Capital Social, nos exatos termos como havia sido avençado no Instrumento Particular de Adiantamento para Futuro aumento de capital, incluindo seu aditivo.

b) Destaque-se, por sua relevância no caso, que o nobre Auditor Fiscal expressamente reconhece que a impugnante realizou o negócio jurídico de adiantamento para futuro aumento de capital em sua controlada indireta Adria Alimentos do Brasil Ltda, nos termos contratados, bem como registra ter comprovado que tal adiantamento foi efetivamente empregado no aumento de capital pretendido, desde o ano de 2005.

c) Contudo, tomando como justificativa a aplicação ao IOF de entendimento infra legal manifestado pela Receita Federal (nos anos 70 e 80) sobre o tratamento contábil a ser dado aos contratos de adiantamento para futuro aumento de capital (que impunha a tais contratos a classificação contábil de EMPRÉSTIMOS, como se meros contratos de mútuo fossem), decidiu atrair a incidência do IOF sobre o investimento realizado pela autuada no capital da Adria Alimentos do Brasil Ltda.

d) a procedência do Auto de infração somente existiria se, no plano dos fatos, ocorresse o negócio jurídico de concessão de crédito correspondente a uma operação de mútuo de recursos financeiros, que é a situação definida na lei como necessária para a caracterização do fato gerador do IOF.

e) O primeiro aspecto a ser considerado nessa análise é que o digno AFRFB não afirma que identificou a ocorrência de um contrato de mútuo, mas um contrato de adiantamento para futuro aumento de capital, aumento este que ele registra já ter se realizado desde 2005.

f) A suposta infração, portanto, para ser caracterizada, exigiu uma prévia construção interpretativa por parte do AFRFB, segundo a qual o negócio jurídico de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital, mesmo com destinação irrevogável para o referido aumento, e mesmo que tenha sido efetivamente realizado pela investidora, nos termos contratados, caracterizar-se-ia como contrato de mútuo. Assumida tal equiparação, concluiu-se que teria havido a desobediência ao teor do art. 13 da Lei nº 9.799/99.

g) O fundamento eleito pelo nobre AFRFB para a construção da referida interpretação reside no fato de a Receita Federal ter expedido entendimento, nos anos 70 e 80, de que os contratos de adiantamento para futuro aumento de capital deveriam ser classificados na contabilidade como "empréstimos ativos". Tal critério de classificação contábil escolhido no passado pela administração tributária é utilizado para sustentar a plena equiparação jurídica, para fins do fato gerador do IOF, dos contratos de adiantamento para futuro aumento de capital com os contratos de mútuo, a ponto de configurá-los no âmbito da hipótese de incidência do IOF a que se reporta o art. 13 da Lei nº 9.779/99.

h) Contudo, tal imaginosa combinação de antigos pareceres normativos, direcionados para a tributação do Imposto de Renda, com a legislação posterior do IOF, e a conseqüente equiparação, por mera interpretação administrativa, de atos jurídicos distintos para efeito de caracterizar fato gerador de tributo, afronta o ordenamento jurídico e fere, de forma flagrante, as disposições da legislação tributária aplicáveis.

i) De acordo com o art. 110, do CTN, os institutos e formas do Direito Privado, utilizados pela Constituição para definir a competência tributária, são recebidos pelo Direito Tributário tal qual são no Direito Privado. Nestes termos, quando a Constituição afirma que o IOF incide sobre "operações de crédito" (nas quais se inserem os "mútuos"), a exata definição e qualificação jurídica dessas operações devem ser buscadas no Direito Privado, sendo vedado ao legislador e à autoridade fiscal alterar, a seu talante, tais institutos e conceitos, com o objetivo de tributar realidades jurídicas não reconhecidas como tais pelo Direito Privado.

j) No caso destes autos, é preciso observar, ainda, que o art. 13 da Lei nº 9.779/99 não apresentou uma definição particular para o contrato de mútuo. Portanto, impera aqui, de forma plena, a regra disposta nos arts. 109 e 110 do CTN, determinando que se deve buscar no Direito Civil e Comercial a exata definição de mútuo, objetivando verificar se contrato de adiantamento para futuro aumento de capital preenche todos os requisitos legais que tipificam o contrato de mútuo, como sustenta o auto de infração ora impugnado.

k) A caracterização jurídica do fato gerador tratado no art. 13 da Lei 9.779/99 não se contenta com concessões de crédito em

geral. Ele exige que tal concessão de crédito corresponda a um mútuo de recursos financeiros, conduzindo a que a exata tipificação legal do fato gerador não possa prescindir do que o direito privado define como mútuo.

l) Como é sabido, o art. 586 do Código Civil define que:

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.

m) Portanto, só teremos caracterizado um contrato de mútuo se o negócio jurídico for de empréstimo, pelo mutuante, de coisas fungíveis (art. 85, CC). Além disso, requer-se que o negócio encerre uma prestação juridicamente qualificada, consistente na obrigação do mutuário em devolver ao mutuante coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade da recebida por empréstimo.

n) Mais uma vez, na lição de De Plácido e Silva, o termo empréstimo, advém do latim *promutuari* (emprestar), o qual é "... indicado para exprimir toda espécie de cedência de uma coisa ou bem, para que outrem a use ou dela se utilize, com a obrigação de restituí-la".

o) Percebe-se que jamais se estará diante de um contrato de mútuo se o negócio jurídico não for uma concessão de crédito (confiança de que a coisa emprestada será devolvida), isto é, se não consistir na obrigação do mutuário de devolver coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade da que foi emprestada!

p) Ora, o contrato de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital, especialmente tendo se realizado o aumento de capital acordado entre investidor e investido, de modo algum se confunde com o contrato de mútuo, posto que nesse caso, entre outras discrepâncias evidentes quanto à natureza jurídica, o destinatário dos recursos de modo algum os recebe com a obrigação de devolver, isto é, não constitui obrigação desse tipo de contrato devolução da própria coisa recebida, e nem muito menos por outra do mesmo gênero, qualidade e quantidade da emprestada.

q) Se a Lei exige a realização de um contrato de mútuo como a situação definida em lei necessária e suficiente à configuração do fato gerador, não pode o intérprete — em obediência ao disposto no art. 109 e 110 do CTN — conceder-se a liberdade para alargar, a seu talante, o conceito de mútuo, de forma totalmente independente do que define o Direito Privado. Deve se lembrar que, no âmbito do Direito Tributário, em especial para efeito de definir a hipótese de incidência, vige a interpretação estrita, sob o império do princípio da legalidade e reserva absoluta de lei para a tipificação do fato gerador da obrigação tributária.

r) Na verdade, a simples observação da caracterização legal de um contrato de mútuo na norma civil (art. 586, CC) permite concluir que o contrato de adiantamento para aumento de capital não se enquadra naquele instituto jurídico, não sendo permitido

ao intérprete fazê-lo. Em especial no caso presente, onde se comprovou que os recursos foram efetivamente empregados no aumento de capital (como registrou o AFRFB), e nele estão até hoje, nunca tendo retomado à empresa investidora.

s) O próprio Conselho de Contribuintes, considerando a necessidade de se observar os limites estabelecidos pelo Direito Privado na caracterização do negócio de mútuo (em atenção aos limites postos nos arts. 109 e 110 do CTN), não se admitindo o alargamento por mero entendimento da administração tributária, já firmou que:

ADIANTAMENTOS PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. CARACTERIZAÇÃO COMO NEGÓCIO DE MÚTUO. CORREÇÃO MONETÁRIA.

O princípio da estrita legalidade tributária não se compadece com o alargamento do conceito de mútuo, instituto do direito privado, através de ato infralegal, com o intuito de criar obrigação tributária não prevista em Lei Recurso provido. Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso. (ACÓRDÃO 103-21.973 - 1º Conselho de Contribuintes / 3º Câmara - DOU em: 07.07.2005).

Transcreve ementas de outros acórdãos da CSRF e CC

t) Além de todos esses aspectos — já suficientes para demonstrar a improcedência do AI — há que se observar, ainda, que entre as características típicas do contrato de mútuo — não existentes nos contratos de adiantamento para aumento de capital — encontra-se a temporalidade, ou seja, a duração é prevista por certo prazo, pois, se perpétuo fosse, aproximar-se-ia de uma doação (aliás, o art. 592, repetindo regra do CC de 1916, enumera lapsos de duração, v.g. de 30 dias para dinheiro - inc. II), bem como a unilateralidade, em essência, uma vez que, em geral, somente o tomador do empréstimo assume obrigações (devolver os recursos recebidos).

u) O Ato Declaratório Normativo nº CST nº 9 de 01.06.1976 divulgou o entendimento da Receita Federal, à época, de que os adiantamentos para futuros aumentos de capital, mesmo que com cláusula de irrevogabilidade, deveriam ser considerados como empréstimos ativos pela investidora. Mesmo sem a declinação de qualquer fundamento de lei para tanto, tal ato infra legal decidiu "considerar" tais contratos com se mútuos fossem.

v) o Parecer Normativo CST nº 23, de 01.07.1981, que tratou apenas da eleição de uma data de início da correção monetária dos adiantamentos para futuro aumento de capital, decidiu fixar que, no caso desses adiantamentos, a empresa investida deveria mantê-los fora do Patrimônio Líquido (como obrigações para com terceiros) enquanto não se desse o aumento de capital a que se destinam, eliminando, portanto, a incidência de correção monetária sobre os mesmos.

w) Posteriormente, veio o Parecer Normativo CST nº 17, de 20.08.1984, o qual tinha por objetivo esclarecer a aplicação do disposto no art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065/83 tendo em vista a

arguição das empresas investidoras de que os adiantamentos para futuro aumento de capital, com cláusula de irrevogabilidade, não se configuram como contratos de mútuo.

x) Na verdade, o Parecer Normativo CST nº 17/84 nega a afirmação feita pelo AFRFB de que a Administração Tributária Federal, através de seus órgãos administrativos, tem sempre se manifestado no sentido de que os adiantamentos de recursos para aumento de capital classificam-se na mutuante como contratos de mútuo. Este Parecer, ao contrário, tratou os contratos de adiantamento para futuro aumento de capital como não equiparados aos contratos de mútuo, exceto se ultrapassado um prazo arbitrado de 120 (cento e vinte) dias, contados a partir do encerramento do período-base em que a investida tenha recebido os recursos financeiros.

y) Em que pese tal prazo máximo arbitrado, *sponte propria*, pelo Fisco, implicar na afronta à regra disposta nos arts. 97, 109 e 110 do CTN, e no art. 1.256, do CC de 1916, então vigente, estabelecendo analogias e presunções não permitidas pela lei, o fato é que a administração tributária, embora que apenas por um determinado prazo (ilegal, repise -se), expressamente reconheceu que os contratos de adiantamento para futuro aumento de capital não se confundem com contratos de mútuo.

z) O Decreto nº 332/91 expressamente individualizou, separadamente, as operações de mútuo (alínea "e", do Inciso I, do art. 40), e os contratos de adiantamento para futuro aumento de capital (alínea "f", do Inciso I, do art. 4º), demonstrando que não se tomava, para efeitos da legislação tributária, uma coisa pela outra, tornando sem eficácia a orientação contida no Ato Declaratório Normativo nº 9/76, por evidente incompatibilidade (art. 2º, §1º, LICC).

aa) Além disso, o Decreto nº 332/91, ao submeter, sem qualquer outra condição ou exigência, os contratos de adiantamento para futuro aumento de capital à então vigente correção monetária de Balanço (sem desnaturá-los), também tornou sem validade, por evidente incompatibilidade (art. 2º, §1º, LICC), a orientação administrativa manifestada no Parecer Normativo CST 23/81 (que vedava a correção monetária desses adiantamentos enquanto não capitalizados) e no Parecer Normativo CST nº 17/84 (que exigia a correção monetária apenas após um determinado prazo sem a ocorrência da capitalização).

bb) É relevante lembrar, ainda, que a analogia não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei (art. 108, § 1º, CTN). Assim, não se pode exigir tributo a partir de qualquer raciocínio que, elegendo pontos de semelhança, parença, etc., entre diferentes institutos jurídicos, decida tratar os contratos de adiantamento para aumento de capital como se contratos de mútuo fossem. Para efeito da incidência da norma tributária há reserva absoluta de lei na caracterização da situação típica do fato gerador da obrigação.

cc) Como tem asseverado o Superior Tribunal de Justiça — STJ, em diversas ocasiões:

"Deveras, é princípio basilar do Direito Tributário Brasileiro que a imposição de ônus tributário ao contribuinte, que só pode decorrer de lei (CF/88, art. 150, inciso I) não pode resultar do emprego da analogia (CTN, art. 108, §1.º), e equiparar os meros serviços de aformoseamento prestados pela empresa recorrida aos de construção, demolição, reforma, ampliação de edificação ou outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo implica analogia in malam partem, vez que resultariam em impor a esta óbices que a legislação vigente não lhe impõe." (STJ — Resp 818.674/MG — P Turma — Rel. Ministro Luiz Fux -julgado em 14/08/2007, DJ 20/09/2007 p. 231).

"O princípio da legalidade, insculpido no texto constitucional, exalta que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa não sendo em virtude de lei (art. 5º, II). No campo tributário significa que nenhum tributo pode ser criado, extinto, aumentado ou reduzido sem que o seja por lei (art. 150, I, CF/88 e 97 do CTN). É o princípio da legalidade estrita. [...] O direito tributário, dado o seu caráter excepcional, porque consiste em ingerência no patrimônio do contribuinte, não pode ter seu campo de aplicação estendido, pois todo o processo de interpretação e integração da norma tem seus limites fixados pela legalidade." (STJ - REsp 1019047 /SC — P T. — Rel. Ministro José Delgado — DJe 24.04.2008).

"O Princípio da legalidade estrita, adotado pelo Sistema Tributário Brasileiro, estabelece que a lei deve conter todos os elementos e supostos da norma jurídica tributária (hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos ativo e passivo e suas bases de cálculo e alíquotas)'. (Roque Antonio Carrazza, in Curso de Direito Constitucional Tributário, 21ª ed., Ed. Malheiros, p. 246). (STJ - REsp 723504 / AS — 1º T. — Rel. Min.Luiz Fux — DJ 28.09.2006, pg. 202).

dd) Ora, se não ocorreu contrato de mútuo — tal como definido na lei (art. 586, CC) — mas lícito e legítimo contrato de adiantamento de recursos para investimento no capital da controlada — que não se confunde com o contrato de mútuo — falece competência à administração tributária para forçar a caracterização, por equiparação *in malam partem*, da ocorrência do fato gerador do IOF previsto no art. 13 da Lei nº 9.779/99, posto que efetivamente não ocorreu a situação definida em Lei como necessária e suficiente para tanto e não se admite recurso a analogia!

ee) Os próprios atos administrativos selecionados pelo autuante para forçar o enquadramento dos fatos em lei posteriormente editada, não garantem sempre a tal equiparação sustentada agora pelo AFRFB, e não foram editados para regulamentar dispositivos do IOF, além de sequer serem mais aplicáveis ao tributo que os motivou (IRPJ).

ff) No caso do Auto de Infração ora impugnado o negócio jurídico celebrado foi efetivamente de adiantamento para aumento de capital na empresa investida, tendo esse adiantamento se transformado, quase 3 (três) anos antes da lavratura do AI, em capital efetivo da Adria Alimentos do Brasil

Ltda, e isto logo na primeira alteração do capital social daquela empresa, efetivada depois que recebeu o adiantamento.

A autuada finaliza sua impugnação requerendo que seja reconhecida a improcedência do auto de infração.

Em 29/01/2015, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, nos termos da ementa abaixo:

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

Ano-calendário: 2003

ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. CONDUTA ATÍPICA. MÚTUO. FATO GERADOR DE IOF

A identificação de uma conduta atípica na operacionalização do negócio, mediante adiantamento de valores expressivos somente muito mais tarde empregados no objeto avençado, caracteriza operação de crédito (mútuo) para fins de incidência do IOF.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimado da decisão em 27/02/2015, consoante AR acostado, a Recorrente interpôs recurso voluntário em 31/03/2015, consoante carimbo na folha de rosto do recurso acostado, no qual invoca preliminar de nulidade da decisão recorrida, por incompetência do colegiado; e no mérito, essencialmente reitera os argumentos iniciais apresentados na impugnação e aduz que a decisão recorrida não pode prosperar, uma vez que *não apontou um único elemento de prova capaz de demonstrar a ocorrência de negócio jurídico simulado*. Por fim, requer reforma da decisão e improcedência do auto de infração.

Ato seguido, o expediente é encaminhado ao CARF para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Corinho Oliveira Machado, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos demais requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

DA DECISÃO RECORRIDA

Em preliminar, cumpre enfrentar a alegação de nulidade da decisão recorrida, por incompetência do colegiado. Diz a recorrente:

(...) em que pese o processo administrativo em questão haver sido deflagrado perante a DRF de Fortaleza/CE, a impugnação apresentada pelo ora recorrente foi, inexplicavelmente, processada e julgada pela DRJ do Rio de Janeiro e não por aquela vinculada à DRF de origem - qual seja, a DRJ de Fortaleza, com jurisdição sobre a 3ª Região Fiscal (...)

No tocante à nulidade aventada, entendo que não assiste razão à recorrente, pois as Delegacias da Receita Federal de Julgamento julgam processos relativos aos contribuintes circunscritos às unidades da Secretaria da Receita Federal, observando-se a matéria em julgamento. Vale dizer, **as DRJ possuem competência material e territorial, conforme disciplinado em ato próprio**.

Nesse sentido, a Portaria RFB nº 1.006/2013, vigente na data em que foi proferida a decisão recorrida, disciplinava a competência, territorial (circunscrição) e por matéria, das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), relacionando as matérias de julgamento por Turma. No Anexo II da referida Portaria há a indicação da competência por matéria das turmas de julgamento das DRJ. Consta do referido Anexo que a DRJ de Fortaleza/CE não possui competência para o julgamento de matéria afeta ao IOF, enquanto a DRJ do Rio de Janeiro/RJ, detém a aludida competência.

Ademais, o artigo 9º, § 3º, do Decreto nº 70.235/72, abaixo transcrito, citado pelo sujeito passivo em seu recurso voluntário, que não se aplica ao caso concreto, assim dispõe:

"Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (...)

§ 3º A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.

A norma em questão, inserta na Seção III - Do Procedimento, **diz com a formalização do lançamento pela auditoria-fiscal, e tem a ver com a prorrogação de competência para lançar, e não julgar**. Essa regra em nada influi na situação dos autos. A atividade de julgamento, a meu ver, não obedece essa regra e a administração tributária pode determinar que o julgamento seja feito por qualquer DRJ que tenha competência para examinar a matéria objeto do litígio, independentemente do domicílio tributário eleito pela contribuinte. Essa é a prerrogativa que deflui da norma do art. 25, I, do Decreto nº 70.235/72, inserta na Seção V - Da Competência:

Art.25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (...)

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Demais disso, aplica-se ao caso vertente a Súmula CARF nº 102:

É válida a decisão proferida por Delegacia da Receita Federal de Julgamento - DRJ de localidade diversa do domicílio fiscal do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Com base nessas considerações, estou por **rejeitar a preliminar de nulidade do julgamento** efetuado pela 6ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro I (RJ).

DO ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL

A matéria é bastante conhecida deste Colegiado, entretanto, cada caso depende de várias variáveis para a solução dos litígios.

O *decisum a quo* assim assentou suas razões de decidir, depois de citar legislação que entendia aplicável (ADN CST nº 9/76, PN CST nº 23/81, PN CST 17/84):

(...) Com efeito, a fiscalização verificou que entre a data da liberação dos recursos que supostamente seriam para aumento futuro de capital (07/10/2003; 10/10/2003) e a subscrição (08/11/2005) existiu, pelo menos, uma alteração nos atos constitutivos conforme expresso no preâmbulo da 10ª alteração do contrato Social.

Compulsando a 10ª alteração do contrato social, de 08/11/2005, quando, finalmente, houve a integralização das quotas subscritas com a transformação dos AFAC, constata-se que há referência a uma última alteração contratual em 09/09/2005 arquivada na JUCESP sob número 261.797/05-0 (fls. 32).

Ou seja, a impugnante aportou recursos em 07/10/2003 e 10/10/2003 nos valores de R\$ 30.000.000,00 e R\$ 2.000.000,00, respectivamente, em favor da ADRIA e não houve o aumento de capital no prazo de 120 dias a contar do encerramento do ano de 2003, somente o fazendo em 08/11/2005, na 10ª alteração do contrato social, que também deixa claro ter existido ao menos uma alteração anterior que não tratou do assunto.

Nada socorre a autuada mencionar que na primeira alteração do Capital Social da ADRIA todos os recursos foram incorporados ao seu capital porque não só o prazo de 120 dias após o encerramento do período base de 2003 foi ultrapassado como houve uma alteração contratual anterior que não efetivou a operação. Nas operações para aumento de capital o normal é que a empresas o providenciem na primeira oportunidade, obedecendo somente aos trâmites burocráticos para esta ação, o que em hipótese alguma se dá em mais de dois anos para se concretizar. Da forma que a operação foi realizada está demonstrado que houve o aporte de recursos financeiros para atender necessidades de caixa da ADRIA, sem compromisso de data ou prazo para a capitalização. Não havendo este compromisso, a operação realizada adquire contornos de mútuo e deveria ter sido contabilizada como tal.

Esclareça-se que não se trata de ultrapassar os limites impostos pelos artigos 109 e 110 do CTN dando definição ao mútuo diversamente àquela do direito privado, mas de interpretar a essência da operação promovida pela autuada de acordo com suas características à luz da normalidade, da realidade, enquadrando-a em um instituto de direito privado condizente com sua essência. Deve sempre no âmbito dos princípios do direito tributário prevalecer a substância sobre a forma. Assim, não se está dizendo que o AFAC é mútuo, mas que a impugnante na realidade promoveu uma operação de mútuo denominando-a como AFAC.

A impugnante argumenta que foi utilizada analogia e houve afronta ao art. 108, § 1º, CTN (argumento em “bb”). A aplicação da analogia pressupõe ausência de disposição expressa na “legislação tributária” que correspondem às leis, tratados, convenções internacionais, decretos e normas complementares elencadas no artigo 100. Um Parecer Normativo é uma norma complementar (art. 100, I).

Conforme expus anteriormente, as disposições do PN nº 17/84 com relação aos AFAC não poderiam ser diferentes para o IOF porque o que lá se examinou foi a sua natureza e a partir de que ponto deixa de ter os contornos de um adiantamento para futuro aumento de capital e fica evidenciado que trata-se de mútuo na sua essência. Evitou-se o abuso do direito, como já explanei. Ou seja, não se tratou de aplicar analogia porque o assunto está disciplinado pela legislação tributária.

Quanto ao Decreto 332/91, que dispunha sobre correção monetária das demonstrações financeiras, em nada modifica a

interpretação dada pelo PN nº 17/84 com relação à natureza dos AFAC. Naquele decreto são indicados os elementos do balanço que deverão ser corrigidos, dentre os quais estão inclusos os AFAC e as contas do Patrimônio Líquido. O PN nº 17/84 é até mais brando, pois atendidas as condições já examinadas, excetuava as sociedades da obrigatoriedade de corrigir os AFAC. O Decreto 332/91 conflita com o PN 23/81 que não admitia a correção monetária para o AFAC (item 4). Mas isto também em nada muda a interpretação que o PN nº 17/84 dá com relação ao AFAC. Não vejo conflito com o AD CST 9/76 porque tanto este ato como o decreto 332/91 não classificam os AFAC como conta integrante do Patrimônio Líquido, o que, ressalte-se, teria relevância para o mutuário não para o mutuante pois esta sempre terá que registrar os aportes em conta de ativo. Ou seja, apenas o PN 23/81 foi tácitamente revogado na parte que tratou da correção monetária dos AFAC após a edição do Decreto 332/91.

Assim, o aporte de recursos financeiros efetuados corresponderam a uma operação de crédito nos exatos termos da configuração do fato gerador do IOF, previsto no art. 13 da Lei nº 9.779/99. De acordo com este dispositivo as operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros devem ser tributadas. Um aporte de recursos financeiros dependente de evento futuro e incerto caracteriza-se como mútuo.

Posso citar as seguintes decisões do CARF que concluem no mesmo sentido, ressaltando que o importante é a caracterização correta da operação efetuada: (...)

Em que pese haver logicidade no raciocínio exposto acima, **penso que a legislação empregada** para descaracterizar o adiantamento para futuro aumento de capital, ao tempo em que a auditoria-fiscal tenta caracterizar o mútuo, **é imprópria para tanto**. Nesse sentido, peço licença ao eminente conselheiro Jorge Lima Abud para transcrever excerto de seu voto no acórdão nº 3302-006.035:

(...) 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: (...)

Outro acórdão merece ser lembrado por conta da impropriedade da legislação utilizada para descaracterizar adiantamento para futuro aumento de capital:

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

Ano-calendário: 2010

IOF. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. AFAC.

As disposições contidas no Parecer Normativo CST nº 17 de 20/08/1984 não podem ser utilizadas como fundamento para descaracterização de AFAC realizado em período posterior à perda de sua eficácia, que se deu com a edição da Instrução Normativa nº 127/88, regulando a mesma matéria, que por sua vez foi revogada pela Instrução Normativa nº 79/2000. (...)

Acórdão 3301-005.530; Sessão 27/11/2018; Relator Valcir Gassen

No que diz respeito à conjuntura que circunda o lançamento em análise, **releva o fato de os adiantamentos para futuro aumento de capital - AFAC - restarem utilizados**, de fato, **para aumento de capital da outra empresa**, isso num prazo de dois anos (tendo em mente a falta de norma específica do IOF que imponha prazo limite para a capitalização dos chamados adiantamentos) e muito antes de ocorrer o lançamento ora discutido (quase três anos de anterioridade).

Posto isso, voto por dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar o auto de infração.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado

Processo nº 10380.014637/2008-75
Acórdão n.º **3302-007.242**

S3-C3T2
Fl. 251
