



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

Processo nº 11052.000318/2010-81
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-004.338 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de janeiro de 2018
Matéria IOF
Recorrente DOCAS INVESTIMENTOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/2006 a 31/12/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. ENQUADRAMENTO LEGAL. REVOGAÇÃO POSTERIOR. NULIDADE INEXISTÊNCIA.

Consoante art. 144, *caput* do Código Tributário Nacional, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, de modo que a referência a decreto ab-rogado à época da lavratura da autuação, mas vigente por ocasião dos fatos tributáveis, não implica qualquer nulidade, senão o fiel cumprimento da lei.

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

Período de apuração: 31/01/2006 a 31/12/2006

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

Os adiantamentos para futuros aumentos de capitais (AFAC) entre pessoas jurídicas interligadas, para que não configurem operações de crédito, devem ser precedidos de compromisso formal irrevogável, firmado por ambas as partes, que os recursos se destinam exclusivamente a aumento de capital e que esta integralização ocorra até a primeira Assembléia-Geral Extraordinária (AGE) ou alteração contratual, após o ingresso dos recursos na sociedade tomadora, além, é claro, que os lançamentos contábeis reflitam esta opção das entidades. Caso contrário, inobservadas essas condições, deve a entrega ou disponibilização de recursos financeiros caracterizar operação de crédito e sujeitar-se à incidência do IOF.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Tiago Guerra Machado, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco acompanharam o relator pelas conclusões, em função de verificação de carência probatória por parte da recorrente.

Rosaldo Trevisan – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

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

Relatório

Cuida-se de lançamento de Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros – IOF, ano calendário 2006, apurado sobre valores registrados na contabilidade em contas indicativas de valores a receber de pessoas jurídicas interligadas.

Narra a fiscalização que os lançamentos revelam operações de créditos, razão pela qual foram requeridos os contratos de mútuos respectivos, que, no entanto, não foram apresentados, esclarecendo que, ante a ausência de recolhimentos do imposto, foram constituídos os valores a partir das rubricas contábeis.

Em impugnação o contribuinte arrolou preliminar de nulidade da autuação, por fazer referência a decreto já revogado. No mérito, asseverou inexistir operação de mútuo, informando destinarem-se os valores registrados a adiantamentos para futuros aumentos de capital, havendo as empresas beneficiárias se comprometido a realizar a integralização, não havendo, na legislação de regência, fixação de prazo para sua realização. Na seqüência, discorreu sobre a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei nº 9.779/99.

As provas colacionadas pelo contribuinte consistiram em correspondências enviadas aos beneficiários dos valores transferidos, onde se afirmou que os adiantamentos, a partir de então, destinar-se-iam exclusivamente a futuros aumentos de capital (efls. 213/234).

A DRJ Rio de Janeiro I/RJ manteve o lançamento, por entender que os documentos trazidos aos autos não provavam a destinação das verbas a futuros aumentos de capital, sendo insuficiente à finalidade almejada.

O recurso voluntário insistiu na nulidade do auto de infração e a inexistência de mútuo, destacando a complementação da prova pela apresentação dos atos societários que registraram os aumentos de capital realizados, posteriormente, pelas empresas envolvidas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

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

Preambularmente, quanto à pretensa nulidade do instrumento de lançamento, em violação ao art. 10, IV do Decreto nº 70.235/72, por indicação de decreto já revogado, entendo que não merece acolhida.

Como bem pontuado pela decisão recorrida, a remissão ao Decreto nº 4.494/2002 pela autuação, em 2010, quando já revogado pelo superveniente Decreto nº 6.306/2007, atendeu ao disposto no art. 144, *caput* do Código Tributário Nacional: “*O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*”

Considerando que o lançamento refere-se a fatos geradores ocorridos em 2006, correta a indicação do Decreto nº 4.494/2002, ainda vigente por essa ocasião.

Demais disso, o simples erro na indicação do enquadramento legal não tem o condão de provocar a nulidade do lançamento, porquanto o contribuinte se defende dos fatos que lhe são imputados, não da qualificação legal que se lhes atribui.

Respeitante ao *meritum causae*, defendeu o recorrente que os valores disponibilizados às empresas interligadas não correspondem a mútuo, que pressupõe a devolução dos recursos em dado momento, mas adiantamento para futuro aumento de capital, que, por sua natureza, não admite restituição, mas incorporação ao capital social da investida.

Antes de adentrar o caso corrente, necessária a incursão sobre a qualificação do instituto denominado Adiantamento para Futuros Aumentos de Capital – AFAC, doravante simplesmente AFAC.

Após pesquisa, constatei que esta figura, a despeito de conhecida e admitida na área contábil e fiscal, não possui tratamento legal específico, não existindo regulamentação em diploma de envergadura legal, mas apenas em atos opinativos e normativos da Secretaria da Receita Federal e Conselho Federal de Contabilidade – CFC.

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

“4.4. Lucro à Disposição da Assembléia

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

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

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

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

“4. Ocorrendo a eventualidade de adiantamentos para futuro aumento de capital, qualquer que seja a forma pelas quais os ingressos tenham sido recebidos - mesmo que sob a condição para utilização exclusiva em aumento de capital -, esses ingressos deverão ser mantidos fora do patrimônio líquido, de conformidade com a legislação que rege a matéria e interpretação que decorre do subitem 4.6 do Parecer Normativo CST nº 133/75 (DOU de 24.11.1975) e Ato Declaratório (Normativo) CST nº 09/76 (DOU de 11.06.1976), por serem esses adiantamentos considerados obrigações para com terceiros, podendo ser exigidos pelos titulares enquanto o aumento de capital não se concretizar.”

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

“Não é exigível a observância ao disposto no art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065/83 à pessoa jurídica que fizer adiantamento de recursos financeiros, sem remuneração,

para sociedade coligada, interligada ou controlada, desde que: 1) o adiantamento se destine, específica e irrevogavelmente, ao aumento do capital social da beneficiária, e 2) a capitalização se processe, obrigatoriamente, por ocasião da primeira AGE ou alteração contratual posterior ao adiantamento ou, no máximo, até 120 dias contados do encerramento do período-base da sociedade tomadora dos recursos.”

O art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065/1983, por seu turno, ostentava a seguinte redação:

“Art. 21 - Nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deverá reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN.

Parágrafo único. Nos negócios de que trata este artigo não se aplica o disposto nos artigos 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.”

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

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

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

“1. Os adiantamentos de recursos financeiros, sem remuneração ou com remuneração inferior às taxas de mercado, feitos por uma pessoa jurídica à sociedade coligada, interligada ou controlada, não configuram operação de mútuo, sujeita à observância do disposto no art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, desde que:

a) entre a prestadora e a beneficiária haja comprometimento, contratual e irrevogável, de que tais recursos se destinem a futuro aumento de capital; e

b) o aumento de capital seja efetuado por ocasião da primeira Assembléia-Geral Extraordinária ou alteração

contratual, conforme o caso, que se realizar após o ingresso dos recursos na sociedade tomadora.”

Já o Conselho Federal de Contabilidade se manifestou especificamente sobre o assunto em 2009, através da Resolução CFC nº 1.159, que aprovou o Comunicado Técnico CTG 2000 que aborda como os ajustes das novas práticas contábeis adotadas no Brasil trazidas pela Lei nº. 11.638/07 e MP nº. 449/08 devem ser tratados, dispondo em seus itens 68 e 69 da seguinte forma:

“Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC)

68. Esse grupo não foi tratado especificamente pelas alterações trazidas pela Lei nº. 11.638/07 e MP nº. 449/08; todavia, devem ser à luz do princípio da essência sobre a forma classificados no Patrimônio Líquido das entidades.

69. Os adiantamentos para futuros aumentos de capital realizados, sem que haja a possibilidade de sua devolução, devem ser registrados no Patrimônio Líquido, após a conta de capital social. Caso haja qualquer possibilidade de sua devolução, devem ser registrados no Passivo Não Circulante.”

Importante acentuar que os posicionamentos do CFC e da RFB são, até o presente momento, distintos, opondo a contabilidade geral à fiscal, uma vez que o PN CST 23/81, alhures transcrito, entende que os AFACs, cumpridas as exigências, devem ser mantidos fora do patrimônio líquido, ao fundamento que, por serem esses adiantamentos considerados obrigações para com terceiros, podem ser exigidos pelos titulares enquanto o aumento de capital não se concretizar, enquanto a Resolução CFC 1.159/09 orienta a sua inclusão no patrimônio líquido, tendo em vista o princípio da essência sobre a forma.

Mesmo diante da divergência, RFB e CFC concordam em um ponto: os adiantamentos de recursos, para que possam se qualificar como AFACs, devem possuir cláusula de irreversibilidade de devolução, sendo essa opção irretratável.

Nesse passo, entendo eu que a destinação de verbas a pessoas jurídicas interdependentes, dada a necessidade de registro expresso desta irreversibilidade/irretratabilidade para caracterização da AFAC, deve ser precedido de instrumento contratual formal que preveja essa circunstância, seguida dos lançamentos apropriados que refletirão, na contabilidade dos interessados, a opção pelo futuro aumento de capital.

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

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

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

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

‘Art. 21. Nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas, coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deverá reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN.’

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

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

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

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

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

6. Destarte, é de se admitir que não frustra o objetivo dos dispositivos legais vigentes o entendimento de que, nos casos onde haja a transferência de recursos para

coligadas, interligadas ou controladas, sem remuneração ou com remuneração inferior à fixada em lei, com destinação contratualmente estipulada de forma irrevogável para aumento de capital, fique a investidora a salvo da obrigação prescrita no art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065/83.” (destacado)

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

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

O mesmo ato opinativo, trazendo uma ressalva interpretativa à lei, expôs a necessidade de se atender certos requisitos para que as transferências de recursos pudessem ser caracterizadas como AFACs, sintetizadas na IN SRF 127/88 como i) a existência de comprometimento, contratual e irrevogável, de que tais recursos se destinem a futuro aumento de capital; e, ii) que o aumento de capital seja efetuado por ocasião da primeira Assembléia-Geral Extraordinária ou alteração contratual, conforme o caso, que se realizar após o ingresso dos recursos na sociedade tomadora.

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

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

Em arremate, a exigência do compromisso formal e irreatável, 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 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.

Nesta senda, fixadas as diretrizes de direito, passo ao exame da situação vertente.

A fiscalização, em seu relatório de autuação e nos demonstrativos que o acompanham (efls. 77/103), devidamente embasados na escrituração do contribuinte, assenta que as operações de crédito consistiram na quitação de despesas ordinárias das pessoas jurídicas interligadas (tributos, taxas e pagamentos diversos), assunção de dívidas perante terceiros e transferências de recursos, registradas em contas indicativas de valores a receber.

Não houve apresentação de qualquer documento ou contrato que amparasse formalmente estas operações de crédito.

Por ocasião da impugnação, o contribuinte sustentou cuidarem-se ditas verbas de AFACs, juntando como prova de sua assertiva correspondências pretensamente enviadas aos beneficiários dos recursos, em tese mutuários, comunicando que estes valores destinar-se-iam exclusivamente a futuros aumentos de capital.

Curiosa e estranhamente, diga-se, examinando os registros de reconhecimento de firma apostos no verso desses documentos, verifiquei que os mesmos foram realizados todos na mesma data – 29/07/2010 –, em que pese ditas correspondências estarem datadas de 2005/2006, sendo difícil crer que o cartório reconheceria firmas em documentos confeccionados há quase 05 (cinco) anos, mormente quando essa data (29/07/2010) coincide com o período do trintídio legal para interposição de recurso.

Seja como for, o colegiado *a quo*, mesmo não atentando para essa “curiosidade”, não acolheu as alegações, diante da fraqueza do acervo documental colacionado, *verbis*:

“Analisando-se estas correspondências, verifica-se que as mesmas foram feitas pela Docas Investimentos S.A, ou seja, pela autuada e não pelas empresas que receberam os recursos. Trata-se de prova produzida pela própria interessada, o que não tem valor probatório. Além disso, não consta do feito nenhum documento dessas investidas de que receberam efetivamente estas correspondências e de que se comprometeram em usar os recursos para aumento de capital. Aliás, as cartas não especificam os valores cedidos, ou seja, não há como se saber se estes recursos correspondem aos montantes autuados.

Não foi acostado ao feito qualquer contrato ou outro documento que respalde a operação de adiantamentos para futuro aumento de capital, sendo certo que, devido ao porte das empresas envolvidas, tal operação não pode ser feita de modo informal.

Também não consta do processo qualquer documento das empresas investidas que contenha o efetivo aumento do capital, nem as atas das Assembléias Gerais dessas empresas aprovando o suposto aumento de capital.”

Diante desse posicionamento, trouxe o recorrente ao processo diversas AGEs que demonstrariam esse “aumento de capital”, por parte das interligadas, o que serviria para comprovar o cumprimento do compromisso assumido.

Nada obstante, reputo esse novo conjunto ainda insuficiente ao desiderato pretendido, pois não foi coligido, nos termos da IN SRF 127/88, qualquer compromisso formal que impusesse às partes envolvidas o reconhecimento desses valores como AFACs e o compromisso de irretratabilidade, firmado previamente à transferência de recursos, não havendo ainda prova que esses valores, à época, tenham sido efetivamente lançados, na contabilidade dos beneficiários, como aporte para futuro aumento de capital; os lançamentos na contabilidade do recorrente revelam a intenção de devolução de parte desses valores, ao serem mantidos em contas a receber; não há qualquer documento que defina qual o montante destinado aos AFACs, eis que os repasses eram continuados; e, por fim, os valores indicados nas AGOs/AGEs apresentadas não guardam consonância com os valores registrados e objeto de autuação.

Por conveniente, acentuo que é da defesa o ônus da produção da prova dos fatos modificativos, extintivos ou impeditivos da ocorrência dos fatos jurídicos tributários e a correspondente constituição do crédito tributário, por força do disposto no art. 373 do CPC e art. 36 da Lei nº 9.784/99. Outrossim, também entendo impertinente a conversão do julgamento em diligência, tendo em conta que esta providência não se presta à produção de provas das alegações postas, seja pela defesa ou pela Fazenda Nacional.

Além do que, os documentos necessários à prova das alegações, principalmente, os compromissos formais irrevogáveis a que alude a IN SRF 127/88, foram listados como necessários na decisão recorrida, de maneira que o recorrente conhecia os elementos indispensáveis ao embasamento de suas alegações e não os trouxe.

Como não bastasse, mesmos os aumentos de capital documentados teriam ocorrido, segundo essas AGOs/AGEs, em sua maioria, a partir de 2010, ou seja, cerca de 04 (quatro) anos após os registros contábeis, não sendo crível que aludidas assembléias de acionistas tenham sido as primeiras a se realizar após a data do aporte de recursos pela recorrente, o que já seria suficiente para profligar o seu argumento de transferência de recursos para aumentos futuros de capital, na linha da IN SRF 127/88, que adoto.

Por outro lado, os próprios documentos juntados indicam que os aumentos de capital, em boa parte, foram provenientes de reversão de reservas, emissão de ações ou capitalização de créditos de outras pessoas jurídicas, não havendo menção específica a aporte de capitais pela autuada, DOCAS INVESTIMENTOS S/A, ou, em situações específicas, que esses aportes seriam provenientes de capitalização de direitos de crédito junto a essa empresa.

As situações em que os instrumentos societários indicam aumento de capital oriundo de capitalização de créditos específicos da recorrente são as seguintes:

- 1) Aumento de capital patrocinado pela recorrente na pessoa jurídica PERÓ EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., CNPJ 05.037.207/0001-54, no valor de integralização de R\$ 921.647,00 (efl. 372), em 05/12/2005, consoante primeira alteração contratual da sociedade por quotas de responsabilidade limitada (efs. 371/381);
- 2) Posteriormente, em **2008**, na 4ª Alteração contratual, há registro de um aporte no valor de R\$ 4.047.672,00, integralizado por meio de adiantamento para futuro aumento de capital (efls. 383/385);

- 3) A CIA. BRASILEIRA DE MULTIMÍDIA, CNPJ 04.216.634/0001-37, em junho/2010, AGE/AGO de efls. 387 ess., registra aumento de capital por capitalização de direitos de créditos da ora recorrente, no valor de R\$ 119.654.616,00;
- 4) Em **13/09/2011**, há um novo aumento, por capitalização de créditos detidos pela recorrente, desta feita no montante de R\$ 60.743.202,00 (efls. 392/395);
- 5) Da mesma forma ocorre em **25/07/2012**, no valor de R\$ 27.623.125,00 (efl. 407/408);
- 6) Às efls. 432/439, CBTV COMUNICAÇÕES LTDA., CNPJ 08.246.485/0001-00, 3ª alteração contratual, **12/12/2008**, aumento de capital em R\$ 23.084.797,00

Essas foram as referências **diretas** aos aumentos de capital pela integralização de créditos detidos pela recorrente, DOCAS INVESTIMENTOS S/A.

Relativamente aos aportes na pessoa jurídica PERÓ EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., o aumento realizado em dezembro de 2005 é anterior ao período autuado, logo, não interessa ao caso. O aumento concretizado em 2008, montou R\$ 4.047.672,00, no entanto, os valores registrados na subconta 1.2.4.01.002, em 2006, pretensamente relativa aos AFACs, totalizaram ao final do período R\$ 2.366.803,77, enquanto os lançamentos na rubrica 1.2.1.06.0236, referente aos pagamentos assumidos pela recorrente, somaram no mesmo período R\$ 177.283,88.

A CIA. BRASILEIRA DE MULTIMÍDIA, segundo o demonstrativo de apuração de IOF, recebeu na subconta 1.2.4.01.006 lançamentos que, acrescidos de saldos anteriores, alcançaram, no final de 2006, R\$ 55.763.555,24; no entanto, os aumentos de capital, segundo as AGEs juntadas, somou R\$ 208.020.943,00.

A pessoa jurídica CBTV COMUNICAÇÕES LTDA. recebeu lançamentos, no exercício 2006, segundo levantamento fiscal, qualificados pela recorrente como AFACs, por assunção de dívidas, de R\$ 4.716.645,71, enquanto o instrumento de alteração societária aponta, em 2008, um aumento de capital da ordem de R\$ 23.084.797,00.

Como se vê, os valores pretensamente aviados como adiantamentos para futuros aumentos de capital, nos lançamentos registrados, não guardam correlação aparente com os montantes indicados nos respectivos instrumentos de alteração societária.

Poder-se-ia, claro, supor que a divergência se deu pela consolidação de outros exercícios posteriores a 2006, entretanto, essa justificativa exigiria um demonstrativo claro dos valores componentes desses aportes – que não veio aos autos –, pois, como visto, a quitação de obrigações e assunção de dívidas alheias pela recorrente eram constantes ao longo do período.

Assevero que essa circunstância apenas realça a inconsistência do argumento de defesa, pois, em minha opinião, o registro de repasses em rubricas contábeis atinentes a contas a receber, ou mesmo o registro em contas específicas de adiantamento para futuros aumentos de capital, mas sem os compromissos formais celebrados pelas partes com cláusula

de irrevogabilidade já são razões suficientes para desqualificar a natureza dos créditos concedidos como AFAC.

Nessa ordem de idéias, uma vez descaracterizados os AFACs, tem-se que a existência de 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, nos termos do art. 7º, § 13 do Decreto nº 4.494/2002, então vigente, sujeitam ditas operações à incidência do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF, razão pela qual deve ser mantido, na integralidade, o lançamento ora combatido.

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

Robson José Bayerl