



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>15540.720584/2012-45</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 1301-007.993 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 11 de dezembro de 2025                               |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b>  | MEGASEA APOIO MARITIMO LTDA.                         |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2008

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL (AFAC). INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA. OMISSÃO DE RECEITA PRESUMIDA.**

A simples alegação de que determinado depósito bancário corresponde a adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC) não é suficiente para afastar a presunção legal de omissão de receitas prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Cabe ao contribuinte comprovar, por meio de documentação contemporânea, idônea e consistente, não apenas a origem financeira do recurso, mas também a existência material e jurídica da operação alegada.

**DEPÓSITO BANCÁRIO. VALOR DE PEQUENA MONTA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITA MANTIDA.**

A presunção legal de omissão de receitas prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996 não comporta exceções com base na materialidade do depósito isoladamente considerado, mas apenas diante da comprovação documental hábil e idônea da origem do recurso. A escrituração contábil, embora configure indício a favor do contribuinte, não afasta, por si só, a presunção legal, sendo necessária a demonstração do negócio jurídico subjacente ao crédito bancário.

**PAGAMENTO SEM CAUSA. BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. INCIDÊNCIA DO IRRF À ALÍQUOTA DE 35%. COMPROVAÇÃO INSUFICIENTE DO NEGÓCIO JURÍDICO.**

Nos termos do art. 61, §1º, da Lei nº 8.981/1995 e dos arts. 674 e 675 do RIR/1999, configura-se hipótese de incidência do IRRF à alíquota de 35% o

pagamento ou crédito efetuado sem comprovação da causa jurídica ou identificação do beneficiário real.

A devolução de valores a título de suposto adiantamento para futuro aumento de capital não formalizado documentalmente e sem demonstração material da operação configura pagamento sem causa. A ausência de prova idônea do negócio subjacente atrai a incidência do IRRF como presunção legal absoluta, independentemente de acréscimo patrimonial pelo beneficiário.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Ano-calendário: 2008

**RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. OMISSÃO DE RECEITAS. DECLARAÇÃO EM DIRF. NECESSIDADE DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL.**

Os rendimentos de aplicações financeiras constituem receitas tributáveis cuja não inclusão na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL caracteriza omissão de receitas, ainda que constem das declarações acessórias, como a DIRF.

**RECEITAS FINANCEIRAS. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO STF.**

É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da Cofins promovida pelo art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/1998, conforme decidido pelo STF no RE 585.235/MG, com repercussão geral reconhecida. Aplica-se ao julgamento administrativo o disposto no art. 98, parágrafo único, II, "b", do RICARF, impondo o cancelamento do lançamento das contribuições incidentes sobre receitas financeiras.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para reconhecer a inconstitucionalidade da incidência da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins sobre rendimentos de aplicação financeira, declarada pelo STF em sede de repercussão geral, por ocasião do julgamento do RE 585.235/MG (Tema 110).

*Assinado Digitalmente*

**Eduarda Lacerda Kanieski – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Rafael Taranto Malheiros – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Iágaro Jung Martins, Luis Angelo Carneiro Baptista, José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por MEGASEA APOIO MARÍTIMO LTDA., em face do Acórdão nº 11-64.686, proferido pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife/PE – DRJ/REC, que julgou IMPROCEDENTE a impugnação apresentada pela Contribuinte e manteve, em sua integralidade, os lançamentos de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), referentes ao ano-calendário de 2008.

### 1. DO PROCEDIMENTO FISCAL

A ação fiscal foi instaurada com o objetivo de verificar a regularidade da escrituração contábil e da movimentação financeira da pessoa jurídica, optante pelo regime de Lucro Presumido, relativamente ao exercício de 2008. No curso da fiscalização foram analisadas declarações fiscais (DIPJ – e-fls. 45/60; DIRF – e-fls. 146), livros contábeis (e-fls. 114/145) e extratos bancários (e-fls. 84/99), além de documentos apresentados pela autuada em atendimento a intimações.

Com fundamento nos elementos levantados, a Autoridade Fiscal lavrou Auto de Infração com exigência de IRPJ e CSLL, além de lançar de ofício o IRRF à alíquota de 35%, com base nas seguintes constatações:

#### 1.1. OMISSÃO DE RECEITAS POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

- (i) Depósito de R\$ 4.942.875,19, efetuado em 30/12/2008 pela empresa BIGMAR REBOCADORES S/A, cuja natureza foi informada como adiantamento para futura integralização de capital.

O Fisco desconsiderou essa alegação por ausência de concretização da operação, uma vez que não comprovado o registro de alteração contratual com a integralização do capital, bem como pelo fato de a depositante constar como INAPTA/Inexistente de Fato no CNPJ.

- (ii) Depósito de R\$ 1.800,00, atribuído a aportes dos sócios, porém igualmente mantido como omissão de receita por falta de comprovação documental, entendendo a Fiscalização que a mera escrituração contábil não constitui prova suficiente.

#### 1.2. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS

Foram identificados rendimentos financeiros no valor total de R\$ 29.568,63, referentes aos meses de novembro e dezembro de 2008, não adicionados à base de cálculo do IRPJ e CSLL nas respectivas declarações (DIPJ/DCTF). O Fisco concluiu pela omissão de receita financeira tributável, com reflexos automáticos para as contribuições sociais.

#### 1.3. IRRF SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS

A Fiscalização exigiu IRRF à alíquota de 35% sobre valores restituídos pela Recorrente à Bigmar sem comprovação de causa, totalizando R\$ 1.930.769,24.

Tal exigência decorre diretamente do entendimento fiscal de que não foi comprovada a origem do depósito de R\$ 4.942.875,19, caracterizando a omissão de receitas, de modo que a devolução parcial do valor configuraria liberalidade ou saída sem causa, atraindo a incidência do IRRF.

#### 2. DA IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA

A contribuinte impugnou o Auto de Infração alegando, em síntese:

- (i) Preliminar de nulidade do lançamento, alegando ofensa ao art. 142 do CTN, pois o Fisco deveria ter lançado, na mesma base e no mesmo ato, o IRPJ, a CSLL e o PIS/COFINS sobre a alegada omissão de receitas;
- (ii) No mérito, afirmou ter comprovado a origem dos depósitos de R\$ 4.942.875,19 e R\$ 1.800,00 como Reserva para Futuro Aumento de Capital (AFAC), além de ambos estarem devidamente escriturados no Livro Diário de 2008;

- (iii) Em relação aos rendimentos financeiros, alegou que os valores foram declarados na DIRF, tratando-se apenas de erro formal de preenchimento na DIPJ e DCTF, e não de omissão de receita;
- (iv) Sobre o IRRF sob a alíquota de 35%, defendeu que a devolução dos recursos para a Bigmar tinha causa comprovada (devolução do AFAC), tornando o Art. 674 do RIR/99 inaplicável.

### 3. DO ACÓRDÃO DA DRJ

A DRJ negou provimento à impugnação, mantendo as exigências fiscais em sua totalidade, tendo o acórdão recebido a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM DOS RECURSOS. NÃO COMPROVAÇÃO. TRIBUTAÇÃO. Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Na tributação da omissão de rendimentos ou receitas caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, os depósitos de um mês não servem para comprovar a origem de depósitos havidos em meses subsequentes.

RENDIMENTOS DE APLICAÇÃO DE RENDA FIXA. Tributa-se os rendimentos de aplicação financeira sobre a renda fixa no Regime de Tributação de opção do contribuinte.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. PIS/PASEP. Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e efeito que os vincula

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2008

PAGAMENTO SEM CAUSA. IRRF. ALÍQUOTA 35%. CABIMENTO Sujeita-se à incidência do imposto exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas quando não comprovada a sua causa ou a operação a que se refere.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em apertada síntese, o Colegiado concluiu que a documentação apresentada pela Recorrente, para desconstituir a presunção de omissão de receitas sobre o depósito bancário realizado por BIGMAR, no valor de R\$ 4.942.875,19, padece de causa, porquanto não se formalizou a integralização do capital adiantado pela depositante, mediante o registro no contrato social. Ademais, a DRJ consignou que a situação cadastral da BIGMAR à época era INAPTA, por inexistência de fato.

Com relação aos rendimentos financeiros, a Autoridade Julgadora de Piso concluiu que uma vez que os rendimentos financeiros não foram incluídos na base de cálculo do IRPJ e CSLL, e não tendo a Contribuinte apresentado provas capazes de descaracterizar a omissão, o lançamento merecia ser mantido.

Por fim, encerra a análise afirmando que a falta de comprovação da origem do depósito realizada pela BIGMAR, faz da devolução dos recursos um pagamento sem causa sujeito ao IRRF de 35%.

#### 4. DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A contribuinte interpõe Recurso Voluntário reiterando os argumentos já expostos na impugnação:

- (i) Defende que o valor depositado pela Bigmar decorreu de aporte para futuro aumento de capital, formalizado por carta de anuência, sendo a ausência de alteração contratual aspecto meramente procedimental. Sustenta que a inscrição cadastral considerada “inapta” não invalida, por si, a materialidade da operação, citando por analogia a Súmula 509/STJ, e que caberia à autoridade lançar mão de diligência prevista no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972;
- (ii) Sustenta que os rendimentos de aplicação financeira foram declarados em DIRF, inexistindo omissão intencional na escrituração, defendendo, ainda, tratar-se de erro formal sanável e que não caberia lançamento de ofício baseado apenas nessa inconsistência

(iii) Inova, ainda, argumentando que o PIS e a COFINS não devem incidir sobre tais verbas, com base no Tema 110 do STF e Tema 595 do STJ;

(iv) Argumenta que a devolução dos recursos não configura renda tributável, pois consistiu em retorno do mesmo valor recebido, inexistindo disponibilidade econômica nos termos do art. 43 do CTN. Alega que fichas contábeis possuem presunção de veracidade e que não caberia tributar devolução de capital como pagamento sem causa.

Ao final, requer o provimento integral do recurso, com anulação total do lançamento, e, subsidiariamente, que seja reconhecida a procedência parcial, afastando ao menos a cobrança de PIS/COFINS sobre receitas financeiras e o IRRF de 35%

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Eduarda Lacerda Kanieski**, Relatora

### 1 DA ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi intimada do v. Acórdão Recorrido em 25/10/2019 (e-fls. 236), vindo a apresentar o presente Recurso Voluntário em 18/11/2019 (e-fls. 237), cumprindo, portanto, o prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Preenchidos os demais pressupostos intrínsecos e extrínsecos de admissibilidade, conheço o Recurso Voluntário.

### 2 DO MÉRITO

#### 2.1 OMISSÃO DE RECEITA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL

A controvérsia posta sob análise diz respeito à possibilidade de desconstituir a presunção legal de omissão de receitas sobre o valor de R\$ 4.942.875,19, creditado à Contribuinte

em 30/12/2008, sob a justificativa de tratar-se de adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC) efetuado por terceira empresa.

Nos termos do que se extrai do Termo de Início de Fiscalização (e-fls. 61/42), a Recorrente foi intimada a apresentar: (i) Livros Caixa, Diário e Razão; (ii) Livro Registro de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências; (iii) Contrato Social e Alterações; (iv) Livro Registro de Inventário; e (v) Extratos de contas-correntes e de aplicações financeiras mantidas em instituições financeiras no país e no exterior.

Em resposta (e-fls. 63), a Recorrente apresentou a documentação solicitada, com exceção do Livro Registro de Inventário, do qual estava desobrigada em razão de sua atividade de prestadora de serviços.

Após analisar a escrituração e os extratos bancários apresentados, a Autoridade Fiscal expediu o Termo de Intimação de e-fls. 101, solicitando a comprovação da origem dos valores creditados nas contas-correntes de titularidade da Contribuinte, conforme relação abaixo:

| BANCO               | AGÊNCIA | CONTA       | DATA       | HISTORICO          | VALOR        | D/C | ITEM |
|---------------------|---------|-------------|------------|--------------------|--------------|-----|------|
| Mercantil do Brasil | 0082    | 02-010294 1 | 30/10/2008 | DEPOSITO UNIFICADO | 4.942.875,19 | C   | 1    |
| Mercantil do Brasil | 0082    | 02-010294 1 | 21/11/2008 | DOC COMPENSADO     | 1.800,00     | C   | 2    |
| Real                | 0003    | 5052554     | 07/08/2008 | TED REM            | 5.333,28     | C   | 3    |
| Real                | 0003    | 5052554     | 09/09/2008 | TED REM            | 10.000,00    | C   | 4    |
| Real                | 0003    | 5052554     | 08/10/2008 | TED REM            | 10.000,00    | C   | 5    |
| Real                | 0003    | 5052554     | 28/10/2008 | TED REM            | 34.250,00    | C   | 6    |
| Real                | 0003    | 5052554     | 25/11/2008 | TED REM            | 46.500,00    | C   | 7    |
| Real                | 0003    | 5052554     | 04/12/2008 | DEPOSITO EM CHEQUE | 10.000,00    | C   | 8    |
| Real                | 0003    | 5052554     | 16/12/2008 | TED D OUTROS       | 30.000,00    | C   | 9    |
| Real                | 0003    | 5052554     | 26/12/2008 | TED REM            | 45.000,00    | C   | 10   |

Em relação ao item 1, objeto de controvérsia neste tópico, a Recorrente esclareceu que o valor se referia a adiantamento para futuro aumento de capital efetuado pela empresa Bigmar Rebocadores S/A (e-fls. 105).

Para corroborar a alegação, anexou carta de intenções (e-fls. 106), voucher contábil nº 10009 (e-fls. 107), acordo judicial firmado entre a Bigmar e a HDI Seguros S/A (e-fls. 108/111), sentença homologatória do acordo (e-fls. 112), cópia de cheque emitido pelo HSBC (e-fls. 113), cópia do Livro Razão da conta “Adiantamento para Futuro Aumento de Capital” (e-fls. 143) e cópia

das folhas 10 e 12 do Livro Diário (e-fls. 144/145), contendo o registro dos lançamentos da referida conta.

À par desses elementos, a Autoridade Fiscal concluiu que a justificativa apresentada pela Recorrente não era suficiente para comprovar a origem do depósito bancário, ao argumento de que

“(…) a empresa Bigmar Rebocadores S/A não é nem nunca foi sócia do contribuinte Fiscalizado, nem pode mais ser devido a sua baixa em 31/12/2008. Além disso, desde 31/10/2003 a Bigmar Rebocadores S/A consta no Sistema CNPJ/CONSULTA como INAPTA pelo motivo de INEXISTENTE DE FATO e a partir de 18/09/2004 como INAPTA pelo motivo de OMISSÃO CONTUMAZ. Assim a comprovação da procedência dos recursos não comprova a real natureza da operação, caracterizando OMISSÃO DE RECEITAS.”

A DRJ manteve o lançamento com base nos mesmos argumentos utilizados pela Fiscalização, com alguns acréscimos:

A) DA RECEITA OMITIDA - DEPÓSITO BANCÁRIO NO VALOR DE R\$ 4.942.875,19

1 - O valor autuado, ou seja, a importância de R\$ 4.942.875,19 foi creditada na conta-corrente existente no Banco Mercantil do Brasil, c/c nº 02-010294-1, Agência 0082, no dia 30/10/2008;

2 - O documento denominado Termo de Compromisso, contendo 5 folhas está assinado no dia 10 de novembro de 2008, portanto, em dia futuro ao crédito efetuado na conta da empresa MEGASEA APOIO MARÍTIMO LTDA, que foi em dia anterior, ou seja, no dia 30 de outubro de 2008;

3 - No mesmo documento não há as identificações dos representantes da empresa, como nome legível, documento de identidade e o registro no CPF tanto do sócio Fábio Ribeiro Schlegel (MEGASEA) quanto do sócio Zibgniew Marcin Schlegel (BIGMAR REBOCADORES S/A);

4 - Não há no documento a discriminação de quantidade de quotas que a empresa BIGMAR REBOCADORES S/A - 29.829.983/0001-55 irá adquirir ou está integralizando ou intenciona integralizar no capital da empresa MEGASEA APOIO MARÍTIMO LTDA;

5 - No documento denominado Termo de Compromisso não há nenhum registro cartorial, ou da Junta Comercial do foro do Rio de Janeiro, não tem autenticação de assinaturas e muito menos assinatura de testemunhas que confirmassem as intenções ali gravadas;

6 - Não constam nos autos nenhum documento da empresa BIGMAR REBOCADORES S/A, que sendo uma sociedade anônima, como ata de reunião dos acionistas ou o registro de assembléia ou documento autorizativo da aquisição de quotas da empresa MEGASEA APOIO MARÍTIMO LTDA ou do sócio Zibgniew Marcin Schlegel;

7 - O documento menciona que pode haver ou não a integralização, bem como, dita uma liberalidade de repasse dos recursos que estaria integralizando para ser entregue a

terceiros. Portanto, não confirma o documento Termo de Compromisso a integralização de capital pleiteada pela impugnante;

8 - E, como já destacado e documentado nos autos a empresa BIGMAR REBOCADORES S/A, sob CNPJ 29.829.983/0001-55 se encontra declarada junto a Secretaria da Receita Federal INEXISTENTE DE FATO no cadastro CNPJ (fls. 147/150);

9 - O Quadro Societário da empresa MEGASEA APOIO MARÍTIMO LTDA – CNPJ 09.067.474/0001-25 continua inalterado junto à RFB, até o presente julgamento, o que se conclui que, não foi efetuada integralização de capital constante dos termos em que o Termo de Compromisso se objetivou

Onde conclui-se pela manutenção dos valores apurados de omissão de receitas sobre as movimentações financeiras (creditados em conta-corrente), no valor de R\$ 4.942.875,19.”

Em sua defesa, a Recorrente refuta a exigência de formalismo excessivo. Sustenta que o contrato de AFAC é consensual, não solene, aperfeiçoando-se com o acordo de vontades, servindo o instrumento escrito apenas como meio de prova. Argumenta que "filigranas" como data ou reconhecimento de firma não invalidam a legitimidade do negócio e que a situação cadastral da contraparte (Bigmar) é irrelevante para a operação, citando, por analogia, a Súmula 509 do STJ.

Alega, por fim, que caberia ao julgador buscar a verdade real via diligência (art. 18 do Decreto 70.235) e que a origem dos depósitos restou comprovada, o que afastaria a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

O art. 42 da Lei nº 9.430/1996 estabelece presunção relativa (*juris tantum*) de omissão, cabendo ao contribuinte afastá-la mediante a apresentação de documentação hábil e idônea apta a comprovar a origem dos depósitos bancários questionados pela Fiscalização. Nesse aspecto, não se trata de demonstrar apenas a circulação do dinheiro, e a escrituração do negócio jurídico supostamente realizado, mas sim a origem do negócio que justificou o ingresso patrimonial.

Para o deslinde da questão, faz-se imperioso compreender a natureza jurídica e a utilidade prática do instituto denominado Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC), muitas vezes mal interpretado pela fiscalização tributária.

Do ponto de vista econômico-jurídico, compreendo o AFAC como uma modalidade específica de empréstimo interno, realizado por quem já integra a estrutura societária – sócios,

acionistas ou empresas vinculadas – com o objetivo de sustentar financeiramente a atividade empresarial.

A operação se aproxima do mútuo civil, pois envolve a entrega de numerário à sociedade sem contrapartida imediata; distingue-se dele, entretanto, pela finalidade corporativa do aporte. No mútuo tradicional, o retorno do capital constitui consequência natural do contrato – muitas vezes acompanhado de remuneração; no AFAC, diferentemente, o aporte visa potencial aumento de capital social, atribuindo ao credor direito à futura participação societária, total ou parcial, conforme condições pactuadas.

A meu ver, essa distinção é o ponto que melhor separa o AFAC do mútuo: não é a forma documental, nem a nomenclatura contábil utilizada, mas sim a origem interna do recurso e o propósito societário subjacente. Enquanto o mútuo representa operação de crédito típica, o AFAC transfere à sociedade recursos estratégicos para expansão, investimento ou reforço do fluxo de caixa, com expectativa – imediata ou futura – de conversão patrimonial.

A Resolução CFC nº 1.159/2009 acolhe essa compreensão ao prever duas modalidades autônomas de AFAC: o irretroatável, vocacionado à capitalização definitiva, e o retratável, cujo retorno ao aportante é juridicamente admissível.

O AFAC retratável é adequado quando a empresa necessita apenas de suprimento momentâneo de caixa. Imagine-se uma startup que recebe convite inesperado para apresentar seu produto em uma feira internacional, mas não dispõe de caixa para cobrir logística e deslocamento. Um dos sócios, enxergando potencial retorno mercadológico, aporta recursos via AFAC, com pactuação de restituição futura. O aporte não visa, aqui, alteração participativa, mas solução rápida de uma demanda urgente, incompatível com o tempo e o custo de um financiamento externo.

Diversamente, no AFAC irretroatável, há verdadeiro *animus* de capitalização, com intenção deliberada de ampliar o capital social e, por consequência, a participação societária do investidor. Nesses casos, o valor não retorna ao aportante, converte-se em patrimônio líquido, e a formalização societária opera-se de modo definitivo.

Essa distinção evidencia a principal virtude operativa do AFAC: ele permite à empresa receber o recurso imediatamente, postergando-se a formalização societária para momento posterior, invertendo a lógica tradicional do aumento de capital.

Para ilustrar, suponha-se que uma sociedade identifique oportunidade estratégica de desenvolver parceria com grande *player* do setor, cujo acesso exige investimento inicial elevado. O tempo para deliberação assemblear, convocação de sócios, exercício de direito de preferência e alteração contratual poderia inviabilizar a janela comercial. O AFAC supre essa lacuna: primeiro o dinheiro ingressa; depois formaliza-se a deliberação.

Nesse cenário, ganha relevância o Parecer Normativo CST nº 17/1984, que buscou estabelecer parâmetros para distinção entre AFAC e mútuo, indicando, dentre outros pontos, a necessidade de (i) indicação expressa de destinação para capitalização futura; (ii) comprovação documental; (iii) registro contábil consistente; e (iv) efetiva transformação em aumento de capital ou devolução nos termos pactuados.

Todavia, no que se refere ao prazo de 120 dias para capitalização, manifesto ressalva. Essa exigência temporal – não positivada em lei – contraria a própria razão de ser do AFAC como instrumento de celeridade e flexibilidade operacional. A burocratização temporal pressupõe linearidade decisória incompatível com o ciclo real dos negócios. Projetos de investimento, *due diligence*, tratativas estratégicas ou mesmo conjunturas de mercado podem demandar prazo maior que 120 dias, sem que isso desnature o instituto.

A leitura mais adequada, a meu ver, dialoga com o princípio da essência sobre a forma, adotado pela própria normativa contábil. O que importa não é o tempo exato de capitalização, mas a comprovação objetiva da intenção societária e dos elementos materiais que demonstrem que o recurso não constitui simples repasse financeiro. A relevância está no conteúdo – não no calendário.

Feitas essas considerações teóricas que amparam a validade do instituto AFAC, cumpre analisar se, no caso concreto, os requisitos mínimos de existência foram cumpridos.

Os documentos juntados pela Recorrente, a meu ver, não se prestam a conferir substância jurídica ao alegado AFAC. A existência de lançamentos contábeis evidencia apenas o trânsito financeiro e o registro interno da operação, mas não revela, por si só, o negócio jurídico subjacente nem a intenção inequívoca de capitalizar a sociedade.

No caso concreto, inexistente deliberação em Assembleia ou alteração contratual que formalize subscrição de quotas, tampouco há indicação do número de quotas a serem integralizadas.

Some-se a esse cenário o fato de que a empresa apontada como investidora encontrava-se INAPTA/Inexistente de fato desde 2003, circunstância que traz dúvida objetiva quanto à própria capacidade jurídica para celebrar contratos, subscrever aumentos de capital ou realizar aportes desse vulto.

A regularidade cadastral é requisito elementar para que se reconheça personalidade operacional apta a contrair direitos e obrigações; quando suprimida, o ato negocial torna-se juridicamente enfraquecido e aproxima-se de hipótese de simulação subjetiva ou interposição.

Não se ignora que a contribuinte apresentou documentação bancária que demonstra o ingresso e a posterior devolução de parte dos valores, tampouco se questiona a possibilidade de aportes para capitalização societária por instrumento particular.

Contudo, é preciso distinguir origem financeira do recurso de causa jurídica da transferência. Provar que o dinheiro circulou e foi escriturado não é o mesmo que provar o negócio jurídico que o legitimou.

Em matéria de depósitos bancários, a jurisprudência administrativa é firme no sentido de que a origem do numerário, embora relevante, não afasta a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96 se não houver demonstração material e contemporânea do propósito do pagamento.

Esse entendimento encontra respaldo expresso em precedentes deste Conselho:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2011 ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL (AFAC). CARACTERIZAÇÃO COMO MÚTUO. REQUISITOS NÃO ATENDIDOS. CONTABILIZAÇÃO INADEQUADA. ÔNUS DA PROVA NÃO DESINCUMBIDO. Para que adiantamento de recursos financeiros sem remuneração entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas ou controladas não seja caracterizado como mútuo, é necessário que: (i) o adiantamento se destine especificamente a futuro aumento de capital; e (ii) tal destinação esteja devidamente contabilizada e comprovada. O registro contábil adequado e a respectiva documentação comprobatória são fundamentais para a caracterização do AFAC, conforme estabelece o §1º do art. 9º do Decreto-Lei 1.598/1977. Constitui ônus do contribuinte apresentar documentação hábil que comprove, de forma inequívoca, o teor e o aspecto material dos fatos escriturados. A contabilização dos valores em Conta Corrente Coligadas/Controladas, sem qualquer indício de destinação para aumento de capital, não afasta a caracterização como mútuo. Eventos societários posteriores (cisão parcial seguida de incorporação), ainda que legítimos, não são suficientes para descaracterizar a natureza de mútuo dos valores transferidos quando ausente a devida formalização contábil desde o início da operação. Aplica-se o mesmo racional à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

(Acórdão nº 1101-001.754, JEFERSON TEODOROVICZ, **Data da sessão:** 28/05/2025)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2014 DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO OU DE DECLARAÇÃO DO DÉBITO. Na ausência de dolo, fraude ou simulação, além do pagamento antecipado do tributo, a declaração prévia do débito atrai a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial, ou seja, contados a partir da ocorrência do fato gerador. Ausentes a declaração do débito ou o pagamento, a decadência deve ser aferida nos termos do art. 173, I do CTN. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 NULIDADE. VÍCIO FORMAL. O uso de exemplo para ilustrar o modus operandi da Fiscalizada não constitui vício no procedimento fiscal capaz de inquiná-lo de nulidade, desde que os requisitos do lançamento válido previstos no art. 10 do PAF constem da autuação fiscal. NECESSIDADE DE DESPESAS FINANCEIRAS. ADIANTAMENTOS PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL (AFAC) São necessárias, para fins tributários, as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos contratados no mercado financeiro, ao mesmo tempo em que fornecidos recursos a empresas controladas, a título de Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital (AFAC), capitalizados após o transcurso do prazo de 120, previsto no subitem 7.1.1 do Parecer Normativo CST 17/1984, diante da ausência de amparo legal.

(Acórdão nº 1202-001.279, Rel. Cons. ANDRE LUIS ULRICH PINTO, **Data da Sessão:** 14/05/2024)

Diante do exposto, não se sustenta a pretensa comprovação do depósito bancário como AFAC, permanecendo a presunção de omissão de receitas, impondo-se manter o lançamento fiscal quanto a esse ponto.

## 2.2 DEPÓSITO DE R\$ 1.800,00 – MANUTENÇÃO DA PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS

O segundo ponto objeto de insurgência diz respeito ao depósito bancário no valor de R\$ 1.800,00, igualmente qualificado pela fiscalização como ingresso de recursos sem comprovação hábil de origem.

A Recorrente sustenta que tal valor corresponderia a adiantamento realizado pelos sócios para futura integralização de capital, reproduzindo, em essência, a tese já discutida no item anterior. Afirma, ainda, que a quantia foi contabilmente registrada em contas patrimoniais, o que demonstraria o propósito societário do repasse.

A argumentação, contudo, esbarra na ausência de prova material capaz de evidenciar o negócio jurídico subjacente ao depósito.

Apesar de haver registro contábil, não se juntou qualquer documento que ateste a efetiva existência do aporte, contratos, atas de assembleia, contrato social registrando a integralização, recibo de transferência emitido por sócio, ou qualquer documento que autorizasse o ingresso desses recursos.

Em matéria de omissão de receitas, é assente que a escrituração contábil constitui prova em favor do contribuinte, mas não se presta, por si só, a infirmar a presunção legal estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, cuja superação depende de prova documental hábil e idônea, capaz de retratar a causa concreta do crédito.

Ainda que se reconheça que o valor, isoladamente considerado, possui materialidade reduzida em face do montante principal examinado no tópico anterior, o legislador não excepcionou depósitos por valor, e sim por comprovação da origem.

Assim, por não ter a Recorrente demonstrado documentalmente a origem e finalidade do depósito, não sendo possível reconhecer intenção societária apta a qualificá-lo como adiantamento para capital sem respaldo mínimo em documentos formais, conclui-se pela manutenção da exigência fiscal.

### 2.3 DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS – MANUTENÇÃO DA EXIGÊNCIA

Passo ao exame da segunda matéria de mérito, relativa aos rendimentos de aplicações financeiras no montante de R\$ 29.568,63, apurados pela Fiscalização com base nos extratos bancários e demonstrativos de aplicações apresentados pela própria Recorrente.

Consta do Auto de Infração que tais valores não foram oferecidos à tributação na apuração do IRPJ e da CSLL, tampouco incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS, no ano-calendário de 2008, nem declarados de forma adequada em DIPJ e DCTF.

A Contribuinte, quanto a esse ponto, não impugna especificamente a exigência de IRPJ e CSLL, limitando-se a sustentar, de um lado, a inexistência de omissão de rendimentos, sob o argumento de que os valores teriam sido informados em DIRF, caracterizando mero equívoco formal de escrituração, e, de outro, a inconstitucionalidade da incidência de PIS e COFINS sobre tais receitas financeiras, em razão do alargamento da base de cálculo promovido pelo art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998.

A tese defensiva, contudo, não se sustenta integralmente à luz do conjunto probatório.

A simples informação dos rendimentos em DIRF não supre o dever de demonstrar que tais receitas foram efetivamente oferecidas à tributação na apuração do lucro e da base de cálculo da CSLL, tampouco substitui a adequada escrituração fiscal. O registro em DIRF, por si só, não afasta a omissão quando o valor não integra a apuração dos tributos devidos no período correspondente, cabendo ao contribuinte comprovar a efetiva tributação, o que não se verificou nos autos.

Não há documentação que demonstre retificação tempestiva das declarações ou escrituração contábil idônea apta a descaracterizar a omissão identificada pela Fiscalização. Diferentemente do quanto examinado no tópico anterior, em que se discutia a causa jurídica de depósitos bancários, o presente item refere-se a rendimentos financeiros objetivamente

identificados, decorrentes de aplicações reconhecidas, situação em que a imputação fiscal assume caráter objetivo: houve rendimento, acréscimo patrimonial e ausência de tributação.

Assim, mantém-se o lançamento relativo ao IRPJ e à CSLL, por ausência de comprovação de que os rendimentos tenham sido oferecidos à tributação.

Diversa, entretanto, é a conclusão quanto à exigência de PIS e COFINS sobre tais receitas financeiras.

Assiste razão à Recorrente ao invocar a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal, firmada no julgamento do RE nº 585.235/MG, leading case do Tema 110 da repercussão geral, no qual foi declarada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

Naquela oportunidade, o STF fixou a seguinte tese:

“É inconstitucional a ampliação da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98.”

Trata-se de entendimento vinculante, cuja observância é obrigatória no âmbito deste Conselho, nos termos do art. 98, parágrafo único, inciso II, alínea *b*, do RICARF (Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023), que impõe a reprodução das decisões de mérito proferidas pelo STF sob a sistemática da repercussão geral.

Dessa forma, devem ser cancelados os valores lançados a título de PIS e COFINS incidentes sobre os rendimentos de aplicações financeiras, mantendo-se, contudo, a exigência relativa ao IRPJ e à CSLL.

#### 2.4 DA EXIGÊNCIA DE IRRF À ALÍQUOTA DE 35% – PAGAMENTOS SEM CAUSA COMPROVADA

Chego ao derradeiro ponto de mérito, referente à exigência de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) à alíquota de 35%, incidente sobre valores transferidos pela Recorrente à empresa Bigmar Rebocadores S/A, qualificados pela Fiscalização como pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, com fundamento no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, que assim dispõe:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

O fundamento do lançamento repousa no fato de que o valor anteriormente recebido — cuja alegada natureza de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC) já se demonstrou não comprovada — foi posteriormente transferido à suposta investidora sem que houvesse prova documental idônea da operação ou da causa jurídica que legitimasse o desembolso. A inexistência de comprovação material do negócio subjacente atrai, portanto, a incidência objetiva da norma do art. 61 da Lei nº 8.981/1995.

Importa esclarecer, desde logo, a natureza jurídica da exigência. O IRRF previsto no art. 61 da Lei nº 8.981/1995 não possui natureza sancionatória. Trata-se de tributação da renda exclusiva na fonte, instituída de forma objetiva, fundada em presunção legal segundo a qual, diante da ausência de identificação do beneficiário ou da causa do pagamento, presume-se que a fonte pagadora assumiu o ônus do imposto devido pelo beneficiário.

Nessa hipótese, a lei elege a pessoa jurídica que efetuou o pagamento como responsável tributária, independentemente de se apurar quem seria o beneficiário final da renda, afastando a necessidade de investigação subjetiva e conferindo praticabilidade à tributação, em consonância com o art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN.

Esse racional encontra-se claramente exposto no voto condutor do Acórdão nº 1302-002.087, da CSRF, cujo entendimento se adota como razão de decidir:

“(…)

Não obstante, como dito alhures, o IRRF cobrado nesta situação do sujeito passivo tem a natureza de uma presunção legal de que o mesmo deixou de reter e recolher o IRRF devido em face de pagamentos comprovadamente efetuados a terceiros, não identificados ou cuja causa ou operação não se comprova, assumindo o ônus pelo pagamento do imposto, sendo erigido pela lei à condição de responsável pelo seu pagamento.

Esta previsão legal nada tem de extraordinária ou atípica e se coaduna com o princípio da praticabilidade tributária, conforme bem analisou o i. Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, ao proferir o voto condutor no Acórdão nº 2202-003.475, *verbis*:

[...]

Convém citar, então, o princípio da praticabilidade tributária, na lição de Regina Helena Costa:

“A praticabilidade, também conhecida como praticidade, pragmatismo ou factibilidade, pode ser traduzida, em sua acepção jurídica, no conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico. (...) O princípio da praticabilidade tributária constitui limite objetivo destinado à realização de diversos valores, podendo ser apresentado com a seguinte formulação: as leis tributárias devem ser exequíveis, propiciando o atingimento dos fins de interesse público por elas objetivado – qual seja, o adequado cumprimento de seus comandos pelos administrados, de maneira simples e eficiente, e a devida arrecadação dos tributos. Em consequência, os atos estatais de aplicação de tais leis – administrativos e jurisdicionais – ficam jungidos aos ditames da praticabilidade, de modo a não frustrar a finalidade pública estampada na lei. (COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária*. Malheiros: 2007, p. 388/390)

Ensina ainda a Autora que a praticabilidade manifesta-se como princípio difuso por meio de diversos instrumentos como as chamadas abstrações, presunções, indícios e cláusulas gerais.

O artigo 674 do RIR/1999, utilizado pela fiscalização para embasar este lançamento, entendo, enseja dar praticabilidade ao devido recolhimento do imposto de renda, exatamente em casos como este, em que se faz um repasse a terceiro e, regularmente intimado, não se presta informação sobre os efetivos beneficiários dos pagamentos ou sua causa.

Quando uma pessoa jurídica faz pagamentos a outra, está obrigada a efetuar a retenção do imposto correspondente, na fonte, e repassá-lo, depois, ao Erário. Mas se sua escrita contábil é inexistente ou inconsistente e não é possível determinar a quem pagou e por que pagou? Aplicam-se os dispositivos da lei e do regulamento, aqui em caso.

Obviamente que quando a lei diz que fica sujeito à incidência do imposto todo pagamento a beneficiário não identificado, o sujeito passivo desse imposto só pode ser quem efetuou o pagamento. Claramente é ele quem tem o dever de identificar o beneficiário e a causa do pagamento, não o Fisco, como alude o recurso.

[...]

Assim, afasto as alegações da recorrente no sentido de que a exigência do IRRF, nestes casos, teria o caráter de penalidade.”

No mesmo sentido, é firme a jurisprudência deste Conselho ao reconhecer que o art. 61 da Lei nº 8.981/1995 **veicula norma de incidência tributária objetiva**, não possuindo natureza sancionatória:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO, OU QUANDO NÃO FOR COMPROVADA A OPERAÇÃO OU SUA CAUSA. Por expressa determinação legal, sujeitam-se ao IRRF, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. NATUREZA DE PENALIDADE. NÃO CONFIGURAÇÃO. PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA. O IRRF cobrado em face da não identificação do beneficiário ou da não comprovação da operação ou sua causa decorre da presunção legal de que a fonte pagadora assumiu o ônus pelo pagamento do imposto que deixou de reter e recolher em face de pagamentos comprovadamente efetuados a terceiros, sendo erigido pela lei, nestes casos, à condição de responsável pelo seu pagamento. Esta previsão legal não tem a natureza de sanção por ato ilícito e se coaduna com o princípio da praticabilidade tributária.

**(Acórdão nº 9101-004.153**, Rel. Cons. Cristiane Silva Costa, Data da Sessão 07/05/2019)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

IRRF. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. NATUREZA DE EXIGÊNCIA FISCAL. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA DE SANÇÕES. CONSUNÇÃO. INOCORRÊNCIA. O art. 61 da Lei nº 8.981/95, objetivamente, veicula norma que institui tributação sobre a renda exclusiva na fonte, não tratando-se de sanção. Desse modo, não há que se aventar concomitância e se aplicar a tese da consunção para o afastamento da multa de ofício imposta no mesmo lançamento de ofício. IRRF. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. DECADÊNCIA. MATÉRIA OBJETO DE SÚMULA. Súmula CARF nº 114: O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

**(Acórdão nº 1402-004.245**, Rel. Cons. Caio Cesar Nader Quintella, Data da Sessão 12/11/2019)

Retornando ao caso concreto, a tese defensiva de que a transferência corresponderia à devolução de aporte não prospera. Como já demonstrado no exame específico do alegado AFAC, não se comprovou a existência de pacto negocial válido, deliberação societária,

compromisso de integralização de capital ou qualquer elemento contemporâneo que evidenciasse intenção real de capitalização.

Ausente a comprovação da causa jurídica do ingresso, não se pode reconhecer causa jurídica para a saída dos recursos. A alegada “devolução” pressupõe a existência de aporte legítimo, o que não se verificou. Nessas condições, o pagamento permanece juridicamente desassistido de causa comprovada, subsumindo-se perfeitamente à hipótese legal do art. 61 da Lei nº 8.981/1995.

Ressalte-se, ainda, que a situação cadastral inapta da Bigmar, aliada à inexistência de comprovação de sua capacidade operacional ou patrimonial como investidora, reforça a conclusão de que o desembolso não se apoiou em negócio jurídico idôneo. Do ponto de vista da materialidade tributária, a operação configura pagamento sem causa comprovada, atraindo a incidência do imposto exclusivamente na fonte.

Diante desse cenário, mantém-se hígida a exigência do IRRF à alíquota de 35%, com fundamento no art. 61 da Lei nº 8.981/1995 e nos arts. 674 e 675 do RIR/1999.

---

### 3 CONCLUSÃO

---

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso, para reconhecer a inconstitucionalidade da incidência da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins sobre rendimentos de aplicação financeira, declarada pelo STF em sede de repercussão geral, por ocasião do julgamento do RE 585.235/MG (Tema 110).

*Assinado Digitalmente*

**Eduarda Lacerda Kanieski**