



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

Processo nº 10830.004716/2007-41
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-01.512 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de novembro de 2011
Matéria IRPF
Recorrente ERNESTO DONIZETE MODA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM OS RECURSOS DECLARADOS. FORMA DE APURAÇÃO. FLUXO FINANCEIRO. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO MENSAL. ÔNUS DA PROVA.

Quando a autoridade lançadora promove o fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos (apuração de acréscimo patrimonial a descoberto) este deve ser apurado mensalmente, considerando-se todos os ingressos de recursos (entradas) e todos os dispêndios (saídas) no mês. A lei somente autoriza a presunção de omissão de rendimentos nos casos em que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatível com os recursos disponíveis (tributados, isentos e não-tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte). Assim, quando for o caso, devem ser considerados, na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, todos os recursos auferidos pelo contribuinte (tributados, isentos e não-tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte), abrangendo os declarados e os lançados de ofício pela autoridade lançadora.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe à autoridade lançadora o ônus de provar o fato gerador do imposto de renda. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que à autoridade lançadora comprove o aumento do patrimônio sem justificativa nos recursos declarados. Por outro lado, valores alegados, oriundos de saldos bancários, disponibilidades, resgates de aplicações, dívidas e ônus reais, como os demais recursos declarados, são objeto de prova por quem as invoca como justificativa de eventual aumento patrimonial. As operações declaradas, que importem em origem de recursos, devem ser comprovadas por documentos hábeis e idôneos que indiquem a natureza, o valor e a data de sua ocorrência.

RENDIMENTOS ISENTOS E NÃO-TRIBUTÁVEIS. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. ORIGENS DE RECURSOS PARA JUSTIFICAR ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS.

Os fatos registrados na escrituração da pessoa jurídica, da qual o contribuinte é sócio, são tidos como verdadeiros desde que respaldados por documentação hábil e idônea. O simples registro de distribuição de lucros na escrituração da empresa e a respectiva informação na Declaração de Ajuste Anual do sócio, por si só, são insuficientes para comprovar a saída do numerário da pessoa jurídica e ingresso no patrimônio da pessoa física do sócio.

INFORMAÇÃO E COMPROVAÇÃO DOS DADOS CONSTANTES DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DEVER DO CONTRIBUINTE. CONFERÊNCIA DOS DADOS INFORMADOS. DEVER DA AUTORIDADE FISCAL.

É dever do contribuinte informar e, se for o caso, comprovar os dados nos campos próprios das correspondentes declarações de rendimentos e, conseqüentemente, calcular e pagar o montante do imposto apurado, por outro lado, cabe a autoridade fiscal o dever da conferência destes dados. Assim, na ausência de comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, dos valores lançados, a título de rendimentos isentos e não tributáveis, na Declaração de Ajuste Anual, é dever de a autoridade fiscal efetuar a sua glosa como origem de recurso para justificar acréscimo patrimonial a descoberto.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. LEVANTAMENTO PATRIMONIAL. FLUXO FINANCEIRO. SOBRAS DE RECURSOS.

As sobras de recursos, apuradas em levantamentos patrimoniais mensais realizadas pela fiscalização, devem ser transferidas para o mês seguinte, pela inexistência de previsão legal para que sejam consideradas como renda consumida, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. COMPROVAÇÃO DE ORIGEM DE RECURSOS.

O acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou isentos e tributados exclusivamente na fonte pode ser elidido mediante a devida comprovação.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência, relativo ao ano-calendário de 2002, o valor de R\$ 709.743,00. Vencidos os Conselheiros Odmir Fernandes (Relator), Guilherme Barranco de Souza e Pedro Anan Junior, que proviam o recurso em maior extensão para aceitar como origem de recursos a distribuição de lucros independentemente da comprovação da efetiva transferência dos recursos da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio, bem como para aceitar como origem de recursos do ano seguinte o saldo positivo de recursos constante no demonstrativo de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, relativo ao último mês do ano anterior, independentemente da comprovação da existência de tais recursos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelson Mallmann. Fez sustentação oral, seu advogado, Dr. Cleber Renato de Oliveira, inscrito na OAB/SP nº 250.115.

Processo nº 10830.004716/2007-41
Acórdão n.º **2202-01.512**

S2-C2T2
Fl. 2

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Redator Designado.

(Assinado digitalmente)

Odmir Fernandes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Guilherme Barranco de Souza, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Pedro Anan Junior e Nelson Mallmann (Presidente). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Rafael Pandolfo e Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** da decisão da 4ª Turma de Julgamento da DRJ de São Paulo II, que cancelou parte da autuação do IRPF dos anos calendário de 2002 a 2005, sobre omissão de rendimentos pelo acréscimo patrimonial a descoberto – APD.

Adoto o relatório da decisão recorrida:

“Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado auto de infração de fls. 45/47, acompanhado dos demonstrativos de fls. 48/52 e Termo de Verificação Fiscal de fls. 05 a 27 (planilhas de fls. 28/43), relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas anos calendário de 2002 a 2005, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 2.749.557,31, dos quais, R\$ 1.247.705,52 são referentes a imposto, R\$ 935.779,13 são cobrados a título de multa proporcional e R\$ 566.072,66 correspondem a juros de mora calculados até 29/06/2007.

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 46/47, a exigência decorreu da omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, conforme Termo de Verificação Fiscal que faz parte integrante deste auto de infração. O enquadramento legal, bem como as datas dos fatos geradores e os valores tributáveis estão relacionados às fls. 46/47.

A multa de ofício foi aplicada no percentual de 75% com base no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996 (fl. 52).

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 05/27), parte integrante do auto de infração, o autuante relata a ação fiscal e fornece explicações sobre a apuração das infrações, demonstrando a evolução patrimonial do contribuinte por meio de planilhas anexas ao Termo.

Cientificado pessoalmente do lançamento em 04/07/2007 (fl. 45).”

Acrescento que a decisão recorrida (fls.1284 e segtes. ou 84 e segts., 7º vol.) deu parcial provimento a impugnação por entender comprovada parte da distribuição de lucros pela sociedade de que o autuado é titular e pela inexistência de dispêndio.

Recurso voluntário a fls. 1307 e segts., fls. 107, 7ª vol., sustentando, em síntese:

Em preliminar, sustenta:

1 - De mérito, relativa à decadência do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário do período de janeiro a junho de 2002, vez que notificado em 04.07.2007 e as seguintes prejudiciais:

2 - Nulidade do lançamento pela transferência dos deveres de constituição do crédito tributário ao contribuinte fiscalizado;

3 - Nulidade do lançamento por ausência de certeza do crédito constituído e da desvinculação dos resultados da pessoa jurídica de que o autuado é titular à declaração da pessoa física;

4 - Nulidade do lançamento pela apuração parcial da evolução patrimonial.

No mérito, sustenta:

1- O acréscimo patrimonial esta vinculado ao lucro arbitrado ou presumido distribuído pela pessoa jurídica de que o Recorrente é titular;

2- Não existe o acréscimo patrimonial apurado pela fiscalização;

3- Não houve o aproveitamento das *sobras* patrimoniais de um ano para outro na apuração do acréscimo patrimonial;

4- Aquisição de imóvel, com assunção de dividas indevidamente desconsiderada, ocasionada falso acréscimo patrimonial a descoberto;

5- Indevida desconsideração das operações de mutuo feitas pelo Recorrente que comprovam o acréscimo patrimonial;

5- Indevida exclusão do ganho de capital na justificação do acréscimo patrimonial.

É relatório.

3 - As *sobras* dos recursos financeiros apurado pela fiscalização de um exercido devem ser aproveitadas no período seguinte;

4 - As aplicações – despesas/custos e investimentos – levaram em conta aquisição de imóvel *não quitado*, dando validade a aditamento e retificação do contrato dessa aquisição, e alocar no mês de dezembro no lugar da apuração mensal.

Aprecio o primeiro item:

Sustenta o Recorrente que o lucro arbitrado na sociedade representa rendimento na pessoa física e assim justifica o acréscimo patrimonial a descoberto apurado pela ação fiscal.

Há certa razão no argumento do Recorrente, desde que deduzidos os impostos e as contribuições devidos pela sociedade.

O arbitramento e presunção de lucro na sociedade é opção e dispensa de o sujeito passivo apurar e tributar o lucro real na pessoa jurídica. Não significa, necessariamente, pensamos, qualquer distribuição automática do suposto lucro aos titulares da sociedade empresaria.

Contudo, a lei traz uma presunção de que esse lucro presumido ou arbitrado é distribuído aos sócios ou acionistas. Vamos conferir os dispositivos de lei:

Lei 8.383, de 1994

Art. 41. A tributação com base no lucro arbitrado somente será admitida em caso de lançamento de ofício, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta lei.

§ 1º O lucro arbitrado e a contribuição social serão apurados mensalmente.

§ 2º O lucro arbitrado, diminuído do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social, **será considerado distribuído aos sócios ou ao titular da empresa** e tributado exclusivamente na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.

Lei 9.064, de 1995:

Art. 5º Presume-se, para efeitos legais, **rendimento pago aos sócios ou acionistas das pessoas jurídicas**, na proporção da participação do capital social, ou integralmente ao titular da empresa individual, **o lucro arbitrado**, deduzido do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro.

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 1999 também estabelece:

Lucros Apurados até 31 de dezembro de 1995

Art. 667. Presume-se rendimento pago aos sócios ou acionistas das pessoas jurídicas, na proporção da participação do capital social, ou integralmente ao titular da empresa individual, o lucro arbitrado deduzido

do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro (Lei nº 8.383, de 1991, art. 41, §§ 1º e 2º, Lei nº 8.541, de 1992, art. 22, Lei nº 8.981, de 1995, art. 54, e Lei nº 9.064, de 1995, art. 5º).

Na hipótese sob exame, o autuado possui patrimônio considerável e é titular de 98% da sociedade que teve seu lucro arbitrado em valores consideráveis; valores esses que justificam e superam a acusação de APD do autuado.

Dessa forma, considerando a presunção estabelecida na lei, o exame da situação concreta é de se admitir a justificação do acréscimo patrimonial a descoberto na pessoa física com os resultados pelo lucro arbitrado na sociedade.

Passo ao exame do contrato de mutuo destinado a justificar o acréscimo patrimonial a descoberto.

A decisão recorrida não admitiu o mutuo por falta de comprovação da existência dos recursos e da devolução do empréstimo ao seu titular, feito *em espécie* segundo sustenta o autuado Recorrente.

Cuida-se de quantia significativa, R\$1.500,000,00, no ano de 2005, e não há, de fato, comprovação da existência do dinheiro no patrimônio de mutuante e a efetiva transferência ao patrimônio do autuado e a nem a devolução desse dinheiro.

Assim, sem qualquer outro elemento de prova, ainda que indiciário, para corroborar a veracidade do suposto negócio do empréstimo “feito em espécie”, não é possível admitir a existência do contrato de mutuo para justificar o patrimônio a descoberto.

É necessário, repetimos, que o autuado traga um mínimo de prova material, além do contrato firmado, para demonstrar a veracidade da suposta operação. Sem esses elementos, vemos que a autuação e decisão recorrida agiram com acerto e devem prevalecer.

Quer também o Recorrente o aproveitamento da *sobras* de recursos financeiros de um ano para o outro para justificar o patrimônio a descoberto.

A decisão recorrida não admitiu esse “aproveitamento de sobras” em face dos valores declarados pelo contribuinte na Declaração anual de ajuste do IRPF.

“O saldo positivo apurado em dezembro não pode ser concedido como recurso no mês de janeiro do ano-calendário seguinte, pois, diferentemente do que ocorre nos outros meses do ano, a situação patrimonial do contribuinte no dia 31 de dezembro é espelhada pela declaração de bens integrante da declaração de ajuste anual. Assim, se do fluxo financeiro efetuado pela autoridade fiscal para fins de análise da evolução patrimonial; restarem recursos nos meses de janeiro a novembro, devem eles, por ausência de previsão legal para declaração de bens mensal, ser considerados no início do mês posterior como origem de recursos. Já no caso do mês de dezembro, consideram-se como origem de recursos para o ano posterior, os saldos constantes da declaração de bens, por presunção de veracidade das informações nela prestadas.

Se o contribuinte deixou de declarar valores que compunham o seu patrimônio em 31 de dezembro e que restaram evidenciados pela análise da evolução patrimonial, incumbe a ele a prova da sua existência, visto ser sua a obrigação original de declará-los. Na ausência de prova da permanência dos recursos resultantes da análise da evolução patrimonial no patrimônio do contribuinte ao final do ano-calendário, não resta ao Fisco outra alternativa senão a de presumi-los consumidos.”

Não pensamos assim.

Ao contrário do que entendeu a decisão recorrida, as sobras de recursos financeiros de um exercício devem ser aproveitadas no ano subsequente. Não podemos admitir a existência do rendimento omitido, decorrente do levantamento fiscal e não aproveitar esses mesmos rendimentos apurados e não justificar o acréscimo a descoberto no ano subsequente.

Assim, as *sobras* ou saldos dos recursos de um exercício, sem a comprovação de consumo no levantamento fiscal efetuado, devem ser aproveitados no ano subsequente para justificar o acréscimo patrimonial, a exemplo do que se faz mês a mês.

Por essa razão, pelo meu voto, dou provimento ao recurso nesse item da autuação, para o recálculo da exigência.

A seguir o Recorrente faz diversas considerações sobre o compromisso de compra de imóvel e o aditivo contratual, preço ajustado, pagamento, assunção de dívida hipotecária com terceiros, com recálculo dos recursos e das aplicações.

A decisão decidiu fixou:

Na fase impugnatória o contribuinte trouxe aos autos os documentos de fls. 959 a 1279 para comprovar a efetividade da distribuição dos lucros, os quais passo a analisar:

a) fls. 987 a 999 — contrato de compra e venda entre o impugnante e a Construtora Vaicom Ltda., documentos da Prefeitura de Campinas e Matrículas de imóveis — o recorrente questiona a alocação do valor total da compra, R\$ 1.417.000,00, em dezembro de 2002 alegando que não há autorização em lei para alocar pagamento em mês mais benéfico ao contribuinte, devendo ser excluído tal valor da tributação, argumenta, ainda, que do valor total, conforme consta do contrato original, R\$ 668.000,00 corresponde à assunção de dívida de IPTU ainda em negociação, R\$ 330.000,00 e R\$ 179.743,00 referentes a hipotecas assumidas pela EDIMOM e R\$ 60.000,00 assunção de dívida junto ao INSS. Afirma, ainda, que o valor de aquisição de R\$ 50.000,00 no mês de abril e R\$ 150.000,00 no mês de setembro correspondem a valores referente a esta operação e, portanto, foram considerados em duplicidade.

Quanto à alegação de que os valores de R\$ 50.000,00 e R\$ 150.000,00 foram considerados em duplicidade, não consta dos autos documento que comprove que tais valores se referem a operação em questão, impossibilitando a verificação da alegação do recorrente, e, como tais valores constam da planilha preenchida pelo próprio recorrente (fl. 747), não há como excluí-los do rol de aplicações. Igualmente improcedente a alegação do recorrente que todo o valor da operação deve ser excluído da tributação porque foi alocado em dezembro do ano-calendário por ser mais benéfico ao contribuinte, quando deveria ter sido alocado no efetivo mês, na apuração por fluxo de caixa a alocação de aplicações em dezembro do ano-calendário só beneficia o contribuinte e estando a aquisição do imóvel comprovada pelos documentos de fls. 110/117, não há

motivo para excluí-la como um todo da aplicação de recursos. Em relação à forma de pagamento, há de se observar que o documento de fls. 114/117 esclarece que o valor de R\$ 957.257,00 já foi pago e estabelece o pagamento do valor de R\$ 509.743,00 pela sub-rogação do débito hipotecário, nos valores de R\$ 330.000,00 e R\$ 179.743,00, que apesar de terem sido informados nas dívidas e ônus em 31/12/2002 (DIRPF/2003 — fl. 813), o foram na DIRPF/2004 em 31/12/2002 (fl. 831), pelo que é de se ratificar o não procedimento do fiscal autuante de considerar como aplicação de recursos em dezembro de 2002 o total de R\$ 1.467.000,00 referente à aquisição do imóvel objeto do Instrumento Particular de fl. 114;

A aquisição de imóvel foi de R\$ 1.467.000,00, com assunção das dívidas de R\$ 668.000,00, 330.000,00 e 179.743,00, conforme consta do compromisso de compra e venda e deveriam, de fato, ser excluídas da evolução patrimonial, mas houve aditivo contratual dando quitação de parte dessas dívidas, daí fiscalização não excluir os valores.

Insiste o Recorrente que, mesmo com o aditivo contratual, não houve o pagamento das dívidas assumidas no contrato primitivo.

No aditamento e retificação do contrato de aquisição do imóvel (fls. 1395) consta que houve quitação do preço e apenas a subrogação das dívidas hipotecaras nos valores de R\$ 330.000,00 e R\$ 179.743,00.

Essas dívidas hipotecárias, sem prova de quitação, devem ser excluídas da evolução patrimonial, salvo o valor de R\$ 668.000,00 que consta como quitado e assim não há como excluí-lo, devendo sem duvida, prevalecer o aditivo contratual ratificado o ajuste firmado entre os contratantes.

Pede o Recorrente ainda exclusão dos valores de R\$ 50.000,00, R\$ 90.000,00 e R\$ 60.000,00, relativos ao pagamento desse imóvel, que estariam lançados em duplicidade nos meses anteriores.

A decisão recorrida não admitiu a exclusão desses valores por entender não existir prova da duplicidade.

Ao contrario da decisão recorrida, há de fato, duplicidade de lançamento desses valores.

Para comprovar esse fato, basta verificar os demonstrativos dos meses de abril e setembro de 2002 e o total do imóvel no mês de dezembro de 2002.

Por isso, também dou provimento neste item para excluir esses valores da base de calculo do lançamento.

Sustenta ainda o Recorrente que a fiscalização não alocou recurso no mês devido, mas no final do ano, o que inadmissível por lei.

De fato, a fiscalização não alocou parte dos recursos em cada mês como estabelece a lei, mas isto não alterou o resultado e nem causou qualquer prejuízo ao autuado.

Os valores integraram o montante da evolução patrimonial no comparativo anual e não houve de fato qualquer prejuízo ao Recorrente - autuado.

Finaliza o Recorrente insistindo na consideração do acréscimo de recursos financeiros com o ganho de capital na alienação de imóvel.

Destacou a decisão recorrida, com propriedade, que não houve essa consideração porque foi admitida a totalidade do preço do imóvel na justificação do acréscimo patrimonial e não apenas a diferença entre o custo e o preço do ganho de capital.

Nada aduziu o Recorrente sobre este fato certo e determinado pela decisão recorrida, de forma que nada há a ser reparado no *decisum*, nesse aspecto.

A multa de 75%, fixada no mínimo legal, e a taxa selic, não possuem reparos e devem ser mantidas.

Ante o exposto, pelo meu voto, **conheço e dou parcial provimento** ao recurso para admitir o lucro arbitrado como distribuído ao Recorrente, a exclusão dos valores em duplicidade (R\$ 709.743,00) o aproveitamento dos saldos positivos dos recursos nos anos subseqüentes na evolução patrimonial, mantidas as demais exigências.

(Assinado digitalmente)

Odmir Fernandes

Voto Vencedor

Conselheiro Nelson Mallmann, redator designado

Com a devida vênia do nobre relator da matéria, Conselheiro Odmir Fernandes, permito-me divergir de seu voto no que diz respeito a aceitação como origem de recursos para o ano seguinte do saldo positivo de recursos constantes no demonstrativo de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, relativo ao último mês do ano anterior, independentemente da comprovação da existência de tais recursos, bem como no que diz respeito a aceitação como origem de recursos a distribuição de lucros independentemente da comprovação da efetiva transferência dos recursos da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio, acompanhando o relator nas demais questões.

Entende o nobre relator, que é pretensão legítima aceitar como origem de recursos a distribuição de lucros independentemente da comprovação da efetiva transferência dos recursos da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio, bem como para aceitar como origem de recursos do ano seguinte o saldo positivo de recursos constante no demonstrativo de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, relativo ao último mês do ano anterior, independentemente da comprovação da existência de tais recursos.

Não posso acompanhar o entendimento do nobre conselheiro relator quanto à tese inovadora no que diz respeito a apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, através da utilização do “fluxo de caixa” pelas razões abaixo alinhavadas.

Não há dúvidas, nos autos, de que o suplicante foi tributado diante da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter verificado, através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, que o mesmo apresentava “um acréscimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo mensal”, ou seja, aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada.

É sabido, que sempre que se apura de forma inequívoca um acréscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícito à presunção de que tal acréscimo foi construído com recursos não indicados na declaração de rendimentos do contribuinte.

A situação patrimonial do contribuinte é medida em dois momentos distintos. No início do período considerado e no seu final, pela apropriação dos valores constantes de sua declaração de bens. O eventual acréscimo na situação patrimonial constatado na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerado como acréscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acréscimo (que leva em consideração os bens, direitos e obrigações do contribuinte) deve estar respaldado em rendimentos auferidos (tributados, isentos e não-tributáveis ou tributadas exclusivamente na fonte) e/ou empréstimos, etc.

No caso em questão, a tributação não decorreu do comparativo entre as situações patrimoniais do contribuinte ao final e início do período, ou seja, na acepção do termo “acrécimo patrimonial”. Portanto, não pode ser tratada como simples acréscimo patrimonial. Desta forma, não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto apurado na declaração anual de ajuste.

Podemos afirmar, que o lançamento somente poderá ser constituído a partir de fatos comprovadamente existentes, ou quando os esclarecimentos prestados forem impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.

Se o fisco faz prova, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos - fluxo financeiro, que a recorrente efetuou gastos além da disponibilidade de recursos declarados, é evidente que houve omissão de rendimentos e esta omissão deverá ser apurada no mês em que ocorreu o fato.

Em relação ao cômputo mensal do fato gerador, é de se observar que a Lei nº. 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº. 8.134, de 1990. É nessa oportunidade, que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexivo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

Nesse contexto, deve-se atentar com relação ao caso em concreto que, embora a autoridade lançadora tenha discriminado o mês do fato gerador, o que se considerou para efeito de tributação foi o total de rendimentos percebidos pelo interessado no ano-calendário em questão sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

É certo que a Lei nº. 7.713, de 1988, determinou a obrigatoriedade da apuração mensal do imposto sobre a renda das pessoas físicas, não importando a origem dos rendimentos nem a natureza jurídica da fonte pagadora, se pessoa jurídica ou física. Como o imposto era apurado mensalmente, as pessoas físicas tinham o dever de cumprir sua obrigação com base nessa apuração, o que vale dizer, seu fato gerador era mensal, regra que teve vigência plena, somente, no ano de 1989.

Desse modo, o imposto devido, a partir do período base de 1990, passou a ser determinado mediante a aplicação da tabela progressiva sobre a base de cálculo apurada com a inclusão de todos os rendimentos de que trata o art. 10 da Lei nº. 8.134, de 1990, e o saldo a pagar ou a restituir, mediante a dedução do imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte pessoa física, mensalmente, quando auferisse rendimentos de outras pessoas físicas.

Diante disso, não comungo com a corrente, que entende que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simplesmente, já que é pensamento pacífico, que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a

partir de 01/01/90, será apurado, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilha financeira onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte. Entretanto, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais e pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

Assim, somente poderá ser aproveitado, no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que, por ventura, constar na declaração do imposto de renda - declaração de bens, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea.

No presente caso, a tributação levada a efeito baseou-se em levantamentos mensais de origem e aplicações de recursos (fluxo financeiro ou de caixa), onde, a princípio, constata-se que houve a disponibilidade econômica de renda maior do que a declarada pelo suplicante, caracterizando omissão de rendimentos passíveis de tributação.

É entendimento, nesta Turma de Julgamento, que quando a fiscalização promove o fluxo financeiro (“fluxo de caixa”) do contribuinte, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos devem ser considerados todos os ingressos (entradas) e todos os dispêndios (saídas), ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos, retornos de investimentos e empréstimos, (já tributados, não tributáveis, isentos e os tributados exclusivamente na fonte), bem como todos os dispêndios/aplicações/investimentos/aquisições possíveis de se apurar, a exemplo de despesas bancárias, aplicações financeiras, água, luz, telefone, empregada doméstica, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), IR sobre renda variável, IPTU, ITBI, construções e reformas, moeda estrangeira em espécie, veículos, embarcações, ações, quotas, integralização de capitais, gastos com viagens; débitos em conta-corrente bancária - tais como cheques emitidos para consumo e para pagamentos a terceiros, rubricas de pagamento de cartão de crédito, gastos com viagens, ordens de pagamento, etc., apurados mensalmente. Assim sendo, não há controvérsia que o lançamento foi realizado dentro dos parâmetros legais.

Consta de forma clara, nos autos, que o suplicante foi tributado por presunção legal de omissão de rendimentos, caracterizado através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, onde se constata um “acréscimo patrimonial a descoberto” - “saldo negativo mensal”, ou seja, o suplicante aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada, sendo que nestes casos a responsabilidade pela apresentação das provas para elidir a presunção legal compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

Se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Como se sabe, no caso, em discussão, os valores apurados nos demonstrativos pela fiscalização caracterizam presunção legal, do tipo condicional ou relativa (jûris tantum) que, embora estabelecida em lei, não tem caráter de verdade indiscutível, valendo enquanto prova em contrário não a vier desfazer ou mostrar sua falsidade.

Observe-se, que as presunções jûris tantum, embora admitam prova em contrário, dispensam do ônus da prova aquele a favor de quem se estabeleceu, cabendo ao sujeito passivo, no caso, a produção de provas em contrário, no sentido de ilidi-las.

O Código Tributário Nacional prevê na distribuição do ônus da prova nos lançamentos de ofício que sempre recairá sobre o Fisco o ônus da comprovação dos fatos constitutivos do direito de efetuar o lançamento (artigo 149, inciso IV). É ao Fisco que cabe a comprovação da falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória. Deste modo, havendo esta comprovação, ou seja, em face das provas produzidas e das planilhas que atestam o acréscimo patrimonial, a autoridade fiscal não só tem o poder de efetuar de ofício o lançamento, como também o dever.

Uma vez efetuado o demonstrativo de evolução patrimonial do Contribuinte e apurado o acréscimo patrimonial a descoberto pela autoridade fiscal lançadora, caracterizada está a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, nos termos do art. 43, inciso II do Código Tributário Nacional. Nessa hipótese, cabe ao Contribuinte a comprovação da existência recursos suficientes para afastar o acréscimo patrimonial a descoberto apurado, uma vez que se opera a inversão do ônus da prova, legalmente prevista.

Esclareça-se, mais uma vez, que os dados constantes da Declaração de Rendimentos e de Bens do Contribuinte são informações prestadas voluntariamente, sob sua responsabilidade, e estão sujeitos à comprovação, se o Fisco entender necessário. O artigo 806 do Decreto nº 3.000, de 1999, assim determina:

Art. 806. A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio (Lei nº 4.069/1962, art 51, § 1º).

Ora, resta claro nos autos de que foi verificada omissão de rendimentos devido à ocorrência de variação patrimonial não respaldado por rendimentos tributáveis, isentos e não-tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva declarados.

Se o contribuinte foi autuado por acréscimo patrimonial a descoberto, através do levantamento do fluxo financeiro. Ou seja, através da análise das entradas e saídas de recursos à fiscalização apurou saldo negativo. Nesta situação o suplicante fica na obrigação de apresentar elementos comprobatórios de recursos com origem justificada para fazer frente ao acréscimo patrimonial a descoberto apurado pela fiscalização, de nada adianta a simples alegação de que se fosse considerado isso ou aquilo à acusação fiscal não teria fundamento para sua aplicação, pois, estes supostos recursos, dariam causa ao dito “acréscimo patrimonial a descoberto apurado”.

No que diz respeito da cobertura do acréscimo patrimonial a descoberto pela distribuição lucros é de se dizer que os registros no livro diário devem ser efetuados no momento em que ocorrerem os fatos registrados, sendo por isso indispensável a prova da sua contemporaneidade; e isto com mais razão ainda quando a escrituração apresentada não corresponde aos dados originalmente declarados pela pessoa jurídica.

Com a devida vênia, penso que tal fato não pode ser levado em consideração uma vez que no curso do processo não foi apresentado nenhum documento que demonstrasse que os lucros considerados distribuídos haviam sido incorporados ao patrimônio do contribuinte coincidentes em data e valores. Isto é, não houve apresentação de prova

documental de que o contribuinte dispunha efetivamente deste numerário para fazer frente ao excesso de dispêndios em relação aos recursos.

Como já dito, anteriormente, o ônus cabe à autoridade administrativa. Há, porém, as presunções legalmente estabelecidas. Estas têm o condão de inverter o ônus da prova como esclarece José Luiz Bulhões Pedreira (“Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas”, JUSTEC – RJ, 1979, pág. 806):

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume – cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.

Ora, por haver repercussão no cômputo de recursos na análise de evolução patrimonial, torna-se imprescindível, no caso, a comprovação do ingresso na pessoa física dos recursos oriundos destes lucros considerados distribuídos pela empresa da qual o contribuinte é sócio.

Todas as informações registradas pelo contribuinte em sua Declaração de Ajuste Anual, até prova em contrário, são consideradas expressão da verdade. Por outro lado, se o contribuinte for intimado a fazer a comprovação dos valores lançados, tempestivamente, em sua Declaração de Ajuste Anual e/ou Declaração de Bens e Direitos e não o fizer é perfeitamente justificável a glosa destes valores.

No que diz respeito à exclusão ou inclusão de recursos, bem como à consideração de dívidas e ônus reais no fluxo de caixa, seria ocioso mencionar que todos os valores constantes da declaração de ajuste anual são passíveis de comprovação. E, no tocante a dinheiro em espécie, doações, empréstimos ou recebimento de créditos por empréstimos junto a terceiros ou fornecedores, os quais, eventualmente, justifiquem acréscimos patrimoniais, sua comprovação se processa mediante observação de uma conjunção de procedimentos que permitam a livre formação de convicção do julgador.

Nesta linha de raciocínio entendo que não restou comprovado, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, que as aplicações/dispêndios realizados nos anos-calendário questionados têm origem em recebimentos de lucros distribuídos pela empresa da qual o recorrente é sócio. Assim sendo, entendo como correto o procedimento fiscal que desconsiderou os rendimentos isentos e não-tributáveis como recursos/origens nos citados Demonstrativos de Variação Patrimonial.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido negar provimento ao recurso nestas questões, acompanhando o relator nas demais questões dando provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência, relativo ao ano-calendário de 2002, o valor de R\$ 709.743,00.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann

Processo nº 10830.004716/2007-41
Acórdão n.º **2202-01.512**

S2-C2T2
Fl. 9

CÓPIA