



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

Processo n° 10945.720365/2016-13
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2402-006.721 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de novembro de 2018
Matéria IRPF
Recorrente JOSE ODVAR LOPES E FAZENDA NACIONAL
Recorrida JOSE ODVAR LOPES E FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. CARACTERIZAÇÃO. IRPF. TRIBUTAÇÃO.

Os rendimentos caracterizados como acréscimo patrimonial a descoberto devem compor a base de cálculo anual do IRPF e nessa condição serem tributados observando-se a tabela progressiva.

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. APURAÇÃO QUE SE ESTENDE POR MAIS DE UM ANO-CALENDÁRIO. SALDO POSITIVO NO MÊS DE DEZEMBRO. APROVEITAMENTO COMO SALDO DISPONÍVEL NO FLUXO DE CAIXA DO MÊS DE JANEIRO DO ANO SEGUINTE OBJETO DA MESMA AÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE.

Quando a autoridade lançadora apura variação patrimonial a descoberto em período que se estende por mais de um ano-calendário, o saldo positivo apurado no mês de dezembro deve ser transferido para o mês de janeiro do ano-calendário seguinte objeto da mesma ação fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso de ofício para alterar o imposto devido (Código de Receita 2904), por acréscimo patrimonial a descoberto, no ano-calendário de 2011, de R\$ 42.671.918,63 para R\$ 4.252.408,53, e dar provimento ao recurso voluntário para alterar o imposto devido (Código de Receita 2904), por acréscimo patrimonial a descoberto, no ano-calendário de 2012, de R\$ 16.351,79 para R\$ 0,00.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)
Luís Henrique Dias Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira (Presidente em Exercício), Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, José Ricardo Moreira (Suplente Convocado), Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luís Henrique Dias Lima, Gregório Rechmann Júnior e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Cuida-se de Recurso de Ofício (e-fl. 985) e de Recurso Voluntário (e-fls. 1019/1030) em face do Acórdão n. 16-81.651 - 11ª. Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - São Paulo (SP) - DRJ/SPO (e-fls. 984/1006), que julgou parcialmente procedente a impugnação de e-fls. 728/763 e manteve em parte o crédito tributário consignado no lançamento constituído em **01/04/2016** (e-fl. 720) mediante o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF - Ano-Calendário: 2011 e 2012 - no montante de R\$ 124.403.343,80 - sendo R\$ 43.194.995,51 de imposto (Cód. Receita 2904); R\$ 16.795.898,86 de juros de mora calculados até 03/2016 e R\$ 64.412.449,43 de multa proporcional calculada sobre o principal (e-fls. 703/713) - com fulcro em *i*) receita da atividade rural (arbitramento do resultado); e *ii*) acréscimo patrimonial a descoberto, conforme o discriminado no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 671/702).

Em face do lançamento em apreço (e-fls. 703/713), o sujeito passivo apresentou, em **28/04/2016**, a impugnação de e-fls. 728/763, julgada parcialmente procedente, nos termos do Acórdão n. 16-81.651 (e-fls. 984/1006), conforme entendimento sumarizado na ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA. Concedido ao contribuinte ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos, tanto no decurso do procedimento fiscal como na fase impugnatória, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade do ato administrativo.

APURAÇÃO MENSAL. TRIBUTAÇÃO ANUAL. Os rendimentos omitidos apurados com base em acréscimo patrimonial a descoberto, embora submetidos à apuração mensal, estão sujeitos à tributação na declaração de ajuste anual.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. A falta de declaração de rendimentos e de ganhos de capital não é elemento caracterizador, por si só, do evidente intuito doloso, autorizador da imposição da multa qualificada de 150%, sendo necessária a demonstração, de forma inequívoca, de que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se em hipóteses tipificadas nos art. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Inteligência da Súmula nº 14 do CARF.

DIREITO CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador e não ao aplicador da lei.

PROVAS. PRECLUSÃO. As provas devem ser apresentadas na impugnação, precluindo o direito de apresentá-las em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a ocorrência de um dos casos previstos nos incisos a, b e c do parágrafo quarto do artigo 16 do Decreto 7.235/72.

REPRESENTAÇÃO. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. AGRAVAMENTO DA EXIGÊNCIA. O agravamento da exigência inicial, verificado no curso do processo, demanda representação a autoridade fiscal para a lavratura de lançamento complementar.

ACÓRDÃO. CRÉDITO EXONERADO. LIMITE. RECURSO DE OFÍCIO. Em razão de a parcela exonerada ter ultrapassado R\$ 2.500.000,00 (dois milhões, quinhentos mil reais), deve ser o Acórdão levado à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em grau de recurso de ofício.

*Impugnação Procedente em Parte
Crédito Tributário Mantido em Parte*

Cientificado do teor do Acórdão n. 16-81.651 (e-fls. 984/1006) em 22/03/2018 (e-fls. 1012 e 1015), o agora Recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1019/1030) na data de 20/04/2018, alegando, em linhas gerais, erro na apuração da variação patrimonial a descoberto.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima - Relator.

Do Recurso de Ofício

O recurso de ofício interposto pela DRJ/SPO, consignado no Acórdão n. 16-81.651 (e-fls. 984/1006) tem amparo no art. 34, I, do Decreto n. 70.235/1972, *verbis*:

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

*I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de **tributo e encargos de multa** de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito) [...](grifei)*

A Portaria MF n. 63, de 09 de fevereiro de 2017, estabelece o limite para interposição de recurso de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributos e encargos de multa em valor total superior a **R\$ 2.500.000,00**, bem assim quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário, nos termos do seu art. 1º., §§ 1º e 2º., *verbis*:

*Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de **tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais)**.*

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

[...](grifei)

Em conformidade com a Súmula CARF n. 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância:

Súmula CARF nº 103 : Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Os demonstrativos consignados na decisão *a quo* denunciam que o valor total do crédito exonerado (exceto juros) é da ordem de **R\$ 101.578.949,58** (R\$ 40.631.579,83 de imposto + 60.947.369,75 de multa qualificada de 150%) :

AC 2011

	Apurado	Exonerado	Mantido
1) Base de Cálculo Declarada	0,00	-	0,00

2) Infrações	155.202.203,96	147.751.199,38	7.451.004,58
3) Deduções de Ofício	0,00	-	0,00
4) Alíquota (%)	27,50	-	27,50
5) Parcela a Deduzir	8.687,45	-	8.687,45
6) Imposto Apurado	42.671.918,63	40.631.579,83	2.040.338,80

Desta forma, considerando que o Recurso de Ofício em apreço amolda-se aos requisitos previstos na Portaria MF n. 63, de 09 de fevereiro de 2017, dele CONHEÇO.

Do Recurso Voluntário

O Recurso Voluntário (e-fls. 1019/1030) é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n. 70.235/72 e alterações posteriores. Portanto, dele CONHEÇO.

Muito bem.

Para uma melhor contextualização da lide, transcrevo excerto do relatório da decisão recorrida:

A ação fiscal teve por escopo o exames dos documentos pertinentes às informações constantes das declarações de ajuste anual e extratos bancários dos anos-calandário 2011 e 2012.

O contribuinte exerce atividades no Paraguai e informa que todos os bens e recursos que possui são oriundos daquele país.

O lançamento decorre do fato de que o contribuinte é residente no Brasil e que a legislação do imposto de renda estabelece que os rendimentos recebidos no exterior, transferidos ou não, por residentes ou domiciliados no Brasil, são tributáveis, aí incluídos os decorrentes de atividade rural.

No voto, a decisão recorrida refaz a planilha de variação patrimonial relativa aos AC 2011 e 2012, considerando recursos e dispêndios a partir dos elementos de prova acostados aos autos, nos seguintes termos:

O Impugnante alega que houve erro na Escritura nº 88, fl. 539, no item que dispôs sobre a constituição do capital social da empresa INPASA Sociedade Anônima, e apresenta a Escritura de Retificação nº 499, fl. 447.

A Escritura nº 88, datada de 15.03.2011, dispunha que seriam emitidas 1000 ações ordinárias ao portador por um total de USD 100.000.000. A Escritura de Retificação nº 499, datada de 29.09.2015, constitui o capital social em USD 10.000.000 por meio da emissão de 100 ações ordinárias ao portador.

A autoridade fiscal entende que o documento original, Escritura Pública nº 88 é a prova incontestada da operação de constituição da empresa Inpasa Sociedade Anônima e que o capital original de USD 100.000.000 e tudo o mais que está consignado na Escritura Pública nº 88 deve prevalecer pois a apresentação da Escritura de Retificação nº 499, por si só, não descaracteriza o documento mãe, mesmo porque a escritura pública retificadora veio a tona somente em 2015, mais precisamente em 25.09.2015, quatro anos após a empresa iniciar as atividades.

Informa a autoridade fiscal, no Termo de Verificação Fiscal, que o capital autorizado da empresa INPASA S.A, constante do BALANCETE GENERAL COMPARATIVO, fls. 300/301, é de Gs. 460.000.000.000 (equivalente a USD 100.000.000) e o capital realizado é de Gs. 79.223.042.507,00 (equivalente a aprox. USD 17.222.400), e que o que se vê na escritura de constituição da INPASA SOCIEDADE ANÔNIMA nº 88, fl. 250, é que o valor de USD 100.000.000 corresponde a subscrição e integração em dinheiro em 15/03/2011, (José Odivar Lopes USD 93.000.000 e o outro sócio USD 7.000.000), sendo o valor total do capital autorizado de USD 400.000.000, equivalente a Gs. 1.840.000.000.000.

Conclui a autoridade fiscal que o valor de USD 93.000.000 deve ser mantido como capital subscrito e integralizado em dinheiro pelo sócio José Odvar Lopes, em 15/03/2011, na empresa INPASA SOCIEDADE ANÔNIMA, uma vez que o fiscalizado mantinha esses recursos no exterior e lá mesmo os aplicou, constituindo a aludida empresa, desconhecida até então do fisco.

[...]

A possibilidade de redução do capital a integralizar tem previsão na Lei 6.404/76 que assim dispõe:

"Art. 6º O capital social somente poderá ser modificado com observância dos preceitos desta Lei e do estatuto social (artigos 166 a 174).

...

Art. 173. A assembléia-geral poderá deliberar a redução do capital social se houver perda, até o montante dos prejuízos acumulados, ou se julgá-lo excessivo."

A Escritura nº 88, fl. 539, à qual se baseou a autoridade fiscal para efetuar o lançamento assim dispõe:

"ARTIGO TRIGÉSIMO SEGUNDO: DO CAPITAL SOCIAL: Neste ato se emitem MIL (1.000) ações ordinárias ao portador por um total de DÓLARES AMERICANOS CEM MILHÕES (USD 100.000.000), equivalente na data do presente contrato a GUARANIS QUATROCENTOS SESSENTA BILHÕES (Gs. 460.000.000.000). - Este capital emitido é subscrito e integrado pelos acionistas da seguinte maneira: 1º) Senhor José Odvar Lopes, subscreve e integra em dinheiro em efetivo novecentos e trinta (930) ações ordinárias ao portador por um valor total de DÓLARES AMERICANOS NOVENTA E TRÊS MILHÕES (USD 93.000.000), equivalente na data do presente contrato societário a GUARANIS QUATROCENTOS VINTE E SETE BILHÕES OITOCENTOS MILHÕES (Gs. 427.800.000.000); e 2o) E o Sr. Al Holland, subscreve e integra em dinheiro setenta (70) ações ordinárias ao portador por um valor total de DÓLARES AMERICANOS SETE MILHÕES (USD 7.000.000), equivalente na data do presente contrato societário a GUARANIS TRINTA E DOIS BILHÕES DUZENTOS MILHÕES (Gs. 32.200.000.000). O Senhor JOSE ODVAR LOPES se constitui neste ato como depositário do Capital Social integrado devido a que a sociedade ainda não possui Caixa Social e/ou conta bancária."

A Escritura de Retificação nº 499, fl. 447, assim dispõe:

"EU a Tabeliã Publica ROGELIA VICENTE ZARZA LIMA, Notaria e Tabeliã Publica, Titular do REGISTRO NOTARIAL Nro. 343, com sede nesta cidade Departamental, DECLARO: que por escritura Publica NUMERO OITENTA E OITO (88) de data 15 de MARÇO de 2011 (DOIS MIL E ONZE) obrante na folha 235 e seguintes do Protocolo de Contratos Comerciais, seção B a meu cargo, referente à CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE DA FIRMA INPASA S.A. dita sociedade se tomou razão na Direção Geral dos registros Públicos, Registro de Pessoas Jurídicas e Associações, sob o Nro. 168, Serie F, folha 1987, em data 24 de março de 2011, e no Registro Publico de Comercio, Registro de Contratos sob o nro. 92, Serie C, folha 906 em data 24/03/2011, onde no ARTIGO TRIGÉSIMO SEGUNDO onde por erro involuntário transcrevi a emissão de ações na seguinte forma: "Neste ato se emitem MIL (1.000) ações ordinárias ao portador por um total de DOLARES AMERICANOS CEM MILHÕES (US\$ 100.000.000), equivalente na data do presente contrato societário a GUARANIS QUATROCENTOS E SESSENTA BILHÕES (Gs. 460.000.000 000).- Este capital emitido é subscrito e integralizado pelos acionistas da seguinte maneira: 1º) Senhor Jose Odvar Lopes, subscreve e integraliza em dinheiro vivo novecentos e trinta (930) ações ordinárias ao portador por um valor total de Dólares americanos noventa e três milhões (USD 93.000.000), equivalente na data do presente contrato societário a GUARANIS QUATROCENTOS E VINTE E SETE BILHÕES E OITOCENTOS MILHÕES (G\$ 427.800.000.000); e 2o) e o Sr.

Al Holland, subscreve e integraliza em dinheiro vivo setenta (70) ações ordinárias ao portador por um valor total de DÓLARES AMERICANOS SETE MILHÕES (US\$ 7.000.000), equivalente a data do presente contrato societário a GUARANIS TRINTA E DOIS BILHÕES E DUZENTOS MILHÕES (G\$ 32.200.000.000).- O Senhor JOSE ODVAR LOPES se constitui nesta ato como depositário do Capital Social integralizado devido a que a sociedade ainda não possui Caixa Social e/ou conta bancária.- DEVENDO SER: Nesta ato se emitem CEM (100) ações ordinárias ao portador por um total de DÓLARES AMERICANOS DEZ MILHÕES (US\$ 10.000.000), equivalente a data do presente contrato societário a GUARANIS QUARENTA E SEIS BILHÕES (G\$ 46.000.000.000).- Este capital emitido é subscrito e integralizado por todos os acionistas da seguinte maneira: 1º) Senhor Jose Odvar Lopes, subscreve e integraliza em dinheiro vivo noventa e três (93) ações ordinárias ao portador por um valor total de DÓLARES AMERICANOS NOVE MILHÕES E TREZENTOS MIL (US\$ 9.300.000), equivalente a data do presente contrato societário a GUARANIS QUARENTA E DOIS MIL SETECENTOS E OITENTA MILHÕES (G\$. 42.780.000); e 2º) e o Sr. Al Holland subscreve e integraliza em dinheiro vivo sete (7) ações ordinárias ao portador por um valor total de DÓLARES AMERICANOS SETECENTOS MIL (G\$ 700.00), equivalente a data do presente contrato societário a GUARANIS TRÊS BILHÕES E DUZENTOS VINTE MILHÕES (G\$ 3.220.000.000). O Senhor JOSE ODVAR LOPES se constitui neste ato como depositário do Capital Social integralizado devido a que a sociedade ainda não possui Caixa Social e/ou conta bancária. - Em consequência fica reparado o vício que involuntariamente continha, RETIFICO E CONFIRMO o expressado e atuado na escritura Publica nro. 88, de data 15 de março de 2011, e solicito que se tome nota na Direção Geral dos Registros Públicos.- Adverti a sua inscrição e o pagamento dos impostos de lei.- Outorgo e assino, a presente Escritura Publica Complementar, dou fé. - Consta autenticação de copia dado pela Tabeliã Publica Rogelia V. Zarza Lima."

A Escritura de Retificação nº 499 diz que o capital de USD 9.300.000 foi subscrito e integralizado em dinheiro vivo pelo Impugnante, assim como a Escritura nº 88 que assim também afirmava em relação aos USD 93.000.000.

O Capital Social são os recursos investidos pelos sócios/empresário para a criação/constituição de empresa. Ou seja, bens ou dinheiro que os sócios se comprometem a transferir do seu patrimônio pessoal para a formação do patrimônio da sociedade.

A subscrição do capital social não se confunde com a integralização. A subscrição, trata-se do ato que determinada pessoa assume a obrigação de contribuir para a formação do capital social tornando-se sócio. A integralização consiste no ato que determinado sócio cumpre com a obrigação de contribuir para a formação do capital social.

O Balanço Geral Comparativo demonstra que a Inpasa S.A possuía em 2011 ativos no valor total de Gs 30.361.299.837 e Gs 121.070.451.389 em 2012, valor correspondente a aproximadamente USD 6.600.282 em 2011 e a USD 26.319.663

em 2012, utilizando-se o valor de Gs 4.600 por USD, utilizado na escritura original de 2011.

A Demonstração de Variação do Patrimônio Líquido apresenta um capital integralizado no início do exercício de 2012 no valor de Gs 21.792.601.945, que foi aumentado no mesmo exercício em Gs 57.430.440.562, totalizando, no final do exercício de 2012, Gs 79.223.042.507.

O Parecer dos Auditores Independentes assim dispõe:

"(...)

4. Opinião

Em nossa opinião, as Demonstrações Financeiras adjuntas apresentam razoavelmente em todos seus aspectos significativos, a posição financeira e patrimonial da Companhia INPASA S.A em 31 de dezembro de 2012, e os resultados de suas operações e fluxos de caixa pelo término do exercício nessa data, de acordo com as normas contábeis profissionais vigentes no Paraguai."

(...)

NOTAS ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2012

(...)

a) Bases de contabilidade

As demonstrações financeiras se expressam em Guaranis e foram preparadas sobre a base de custos históricos (exceto pela reavaliação dos ativos fixos e pelo tratamento designado aos ativos e passivos em moeda estrangeira) e não se reconhecem de forma integral os efeitos da inflação sobre a situação patrimonial da empresa, nos resultados das operações e nos seus fluxos de caixa, em atenção a que a correlação monetária não constitui uma prática contável aceita no Paraguai. -

b) Moeda estrangeira

Os ativos e passivos em moeda estrangeira (totalmente em dólares americanos) se avaliaram ao tipo de câmbio vigente na data de fechamento de cada exercício US\$ 1 = Gs. 4.223 para o Ativo e US\$ 1 = Gs. 4.252 para o Passivo em 2012; e US\$ 1 = Gs. 4.478 para o Ativo e US\$ 1 = Gs. 4.506 para o Passivo em 2011. As diferenças de Câmbio foram imputadas aos resultados de cada exercício. -

(...)

NOTA 10 CAPITAL SOCIAL

O Capital Social autorizado se fixa no montante de Gs. 1.840.000.000.000 (Um trilhão, oitocentos e quarenta bilhões de guaranis), representado por 4.000 (Quatro mil) Ações ordinárias ao portador por valor nominal de Gs. 460.000.000 (quatrocentos sessenta milhões de guaranis) cada uma. Emitindo-se inicialmente 1.000 (MIL) Ações ordinárias ao portador que totalizam o montante de Gs. 460.000.000.000 (quatrocentos sessenta trilhões) subscritas. -

O Capital Social integrado em 31/12/2012 equivale a Gs. 79.223.042.507 (Setenta e nove bilhões, duzentos e vinte e três milhões, quarenta e dois mil quinhentos e sete guaranis), sendo a conformação Acionária como segue:

31/12/2012			
Denominação	%	CAPITAL SUBSCRITO	INTEGRADO
Jose Odvar Lopes	93%	Gs. 427.800.000.000	Gs. 68.924.046.981
AI Holland	7%	Gs. 32.200.000.000	Gs. 10.298.995.526
Total	100%	Gs. 460.000.000.000	Gs. 79.223.042.507

(...)"

Com base nos documentos apresentados, verifica-se que tanto a escritura original quanto a corrigida contém erro, uma vez que dispõem que o capital subscrito foi integralizado, divergindo da Demonstração de Variação do Patrimônio Líquido e das Notas às Demonstrações Financeiras em 31 de Dezembro de 2012 constantes do Parecer dos Auditores Independentes.

Sendo assim, o valor do capital social constante da Demonstração de Variação do Patrimônio Líquido, confirmado pela auditoria independente, representa com mais precisão o valor do capital social integralizado pelos sócios, devendo-se considerá-lo no cálculo da variação patrimonial e da apuração do imposto devido.

Desta forma, deve-se considerar como capital social integralizado em 2011 o valor de Gs 21.792.601.945 e Gs 79.223.042.507 em 2012.

Sendo que o dispêndio pelo Impugnante na integralização do capital social nos anos-calendário 2011 e 2012 está representado na tabela abaixo:

Ano	Capital social Gs	Dólar/Gs	Capital Social USD	Participação %	Dispêndio USD	Dólar/R\$	Dispêndio R\$
2011	21.792.601.945	4.478	4.866.592,66	93,00	4.525.931,18	1,6684	7.551.063,58
2012	57.430.440.562	4.223	13.599.441,29	93,00	12.647.480,40	2,0429	25.837.537,71
Total	79.223.042.507						33.388.601,28

Observações:

Na conversão Dólar/Gs utilizou-se a mesma cotação constante das Notas às Demonstrações Financeiras da Auditoria Independente.

Na conversão Dólar/R\$ utilizou-se a adotada pela fiscalização.

Assim, refazendo-se o Fluxo Financeiro para os dois anos-calendário obtém-se o seguinte resultado:

Ano-calendário 2011

DATA	RECURSOS	Saldo disponível do mês anterior	DISPÊNDIOS	Saldo disponível para mês seguinte	Variação patrimonial
31/01/2011	808.789,48	0	77.763,78	731.025,70	0
28/02/2011	86.299,99	731.025,70	579.071,57	238.254,12	0
31/03/2011	78.833,47	238.254,12	7.551.063,58	0,00	7.233.975,99
30/04/2011	56.223,07	0	273.251,66	0,00	217.028,59
31/05/2011	686.473,56	0	232.610,03	453.863,53	0
30/06/2011	65.151,29	453.863,53	195.474,59	323.540,23	0
31/07/2011	652.254,32	323.540,23	179.138,70	796.655,85	0
31/08/2011	165.769,07	796.655,85	139.549,51	822.875,41	0
30/09/2011	4.131.449,66	822.875,41	4.888.490,44	65.834,63	0
31/10/2011	2.003.635,21	65.834,63	1.012.311,54	1.057.158,30	0
30/11/2011	1.265.011,10	1.057.158,30	1.268.710,29	1.053.459,11	0
31/12/2011	1.777.883,93	1.053.459,11	2.664.685,14	166.657,90	0

Ano-calendário 2012

DATA	RECURSOS	Saldo disponível do mês anterior	DISPÊNDIOS	Saldo disponível para mês seguinte	Varição patrimonial
31/01/2012	1.092.636,76	0	889.530,17	203.106,59	0
28/02/2012	5.991,54	203.106,59	24.205,87	184.892,26	0
31/03/2012	27.096,27	184.892,26	304.461,91	0	92.473,38
30/04/2012	777.365,31	0	324.293,89	453.071,42	0
31/05/2012	1.940.023,13	453.071,42	821.509,45	1.571.585,10	0
30/06/2012	815.187,23	1.571.585,10	616.900,58	1.769.871,75	0
31/07/2012	729.653,84	1.769.871,75	16.217,09	2.483.308,50	0
31/08/2012	19.105,49	2.483.308,50	625.353,32	1.877.060,67	0
30/09/2012	1.140.235,72	1.877.070,67	2.259.460,85	757.835,54	0
31/10/2012	7.184,25	757.835,54	275.124,30	489.895,49	0
30/11/2012	1.226.517,50	489.895,49	358.965,58	1.357.447,41	0
31/12/2012	12.084,79	1.357.447,41	25.837.537,71	0,00	24.468.005,51

Quanto ao erro na apuração da variação patrimonial a descoberto, a decisão recorrida esclarece:

*Inicialmente necessário esclarecer que o lançamento com base em acréscimo patrimonial a descoberto já estava previsto no Código Tributário Nacional em seu artigo 43, inciso II. Posteriormente, em 1988, a Lei 7.713, no artigo 3º, § 1º, preceituou que constituem rendimento bruto os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os **acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados**:*

Lei 7.713 de 1988:

Art.3º - O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos artigos 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Desta forma, a autoridade administrativa, em procedimento fiscal, utiliza-se de fluxos de caixa com o objetivo de verificar a ocorrência de inconformidades entre a renda declarada e os dispêndios realizados pelo contribuinte. O resultado dos demonstrativos poderá indicar variação patrimonial a descoberto, ou seja, a aquisição de bens e/ou gastos acima dos rendimentos informados.

Pode-se dizer que o levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos, posto que à autoridade lançadora cabe somente comprovar a sua existência que, uma vez ocorrido, a lei permite presumir a omissão de rendimentos. Trata-se de uma presunção que, além de legal, é perfeitamente lógica, posto que ninguém realiza gastos desprovido de disponibilidade financeira.

*Ressalte-se que a presunção contida no dispositivo citado (CTN, art. 43, II) não é absoluta, mas relativa, na medida em que admite prova em contrário. **Trata-se de prova que deve ser feita pelo próprio contribuinte interessado**, uma vez que a legislação define o acréscimo patrimonial não justificado como fato gerador do*

imposto de renda, sem impor outras condições ao sujeito ativo, além da demonstração do referido desequilíbrio.

Quanto a forma de tributação adotada pela fiscalização temos que de acordo com o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que assim dispôs:

“Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713/88, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, §2º, inciso IV, e art. 70, §3º, inciso I):

.....
.....

*XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, **apurado mensalmente**, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.”*

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), no art. 114, define fato gerador da obrigação tributária principal como sendo a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Para efeitos de Imposto de Renda, essa situação é definida no art. 43, do CTN, como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos na renda.

O fato gerador ocorre, portanto, no momento em que a renda se manifesta ou em que haja acréscimo patrimonial não justificado. Dessa forma, uma vez apurado acréscimo patrimonial a descoberto, resta perfeitamente identificado o fato gerador do imposto de renda.

Com a edição da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, o imposto de renda pessoa física passou a ser exigido mensalmente, à medida que os rendimentos fossem sendo auferidos. Dessa forma, o período de apuração passou a ser mensal, conforme estabelecido pelo art. 2º da citada lei. Enquanto vigeu inalterada, ou seja, ao longo do ano-base 1989, o imposto de renda das pessoas físicas incidente sobre quaisquer rendimentos tributáveis, quer percebidos de pessoa jurídica, quer de pessoa física, tinha base de cálculo mensal. O imposto era, conforme reza o art. 2º da Lei nº 7.713, de 1988, devido mensalmente.

A incidência do imposto de renda pessoa física, à medida que os rendimentos fossem percebidos, foi mantida pela Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, sendo tais rendimentos submetidos ao ajuste anual, mediante aplicação da tabela progressiva, conforme texto legal a seguir exposto:

“Art. 1º - A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos pelas pessoas físicas residentes e domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto sobre a Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º - O Imposto sobre a Renda das pessoas físicas será devido à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11.”

“Art. 11. O saldo de imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art.9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I – será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo;(…)”

A Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991, manteve essa forma de tributação quando disciplinou, no parágrafo único do art. 5º, que o imposto deve ser calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês, e, no art. 12, a apresentação anual da declaração de ajuste para determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser restituído. Portanto, totalmente equivocado o entendimento do impugnante de que a fiscalização teria cometido equívoco ao apurar o acréscimo patrimonial a descoberto anualmente. Tanto é assim, que os rendimentos recebidos de pessoas físicas acima do valor estabelecido em lei estão sujeitos à tributação mensal do imposto de renda e ainda fazem parte do ajuste anual a ser efetuado por meio da correspondente declaração de rendimentos.

Portanto, a análise da evolução patrimonial para fins de levantamento do acréscimo patrimonial a descoberto, cuja finalidade é detectar a existência de omissão de rendimentos tributáveis, deve reportar-se aos períodos mensais, levando-se ao ajuste anual o valor apurado em 31 de dezembro do ano-calendário correspondente.

Em decorrência do posicionamento da instância de piso sobre a matéria em apreço, acima transcrito, conclui-se que o lançamento do imposto (Código de Receita 2904) referente ao Exercício 2011 foi reduzido de R\$ 42.671.918,63 para **R\$ 2.040.338,80**, constituindo-se assim o fundamento do Recurso de Ofício (e-fl. 985).

No tocante ao Exercício 2012, manteve-se o valor de acréscimo patrimonial a descoberto no valor de R\$ 92.473,38 apurado no mês de março/2012 - sobre o qual incidiu IRPF no valor de R\$ 16.351,79 -, havendo, todavia, a autoridade julgadora identificado ainda infração tipificada por variação patrimonial a descoberto no valor de **R\$ 24.468.005,51** - referente ao mês de **dezembro/2012** - não constatada pela autoridade lançadora, tendo sido, inclusive, lavrada representação à autoridade fiscal para fins de lançamento complementar em face da infração retrocitada.

De outra banda, o Recorrente, na peça recursal (e-fls. 1019/1030), concentra a sua irresignação no erro na apuração da variação patrimonial a descoberto, *verbis*:

A despeito da acertada diminuição do auto de infração em razão da constatação da inexistência de integralização total dos valores subscritos pelo Recorrente na Empresa INPASA S.A., o acórdão recorrido não reconheceu o latente erro presente no Auto de Infração no que diz respeito a apuração da variação patrimonial a descoberto referente ao ano de 2012, in verbis:

A Lei n.º 8,383, de 30 de dezembro de 1991, manteve essa forma de tributação quando disciplinou, no parágrafo único do art. 5, que o imposto deve ser calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês, e, no art. 12, a apresentação anual da declaração de ajuste para determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser restituído.

Portanto, totalmente equivocado o entendimento do impugnante de que a fiscalização teria cometido equívoco ao apurar o

acréscimo patrimonial a descoberto anualmente. Tanto é assim, que os rendimentos recebidos de pessoas físicas acima do valor estabelecido em lei estão sujeitos à tributação mensal do imposto de renda e ainda fazem parte do ajuste anual a ser efetuado por meio da correspondente declaração de rendimentos.

Portanto, a análise da evolução patrimonial para fins de levantamento do acréscimo patrimonial a descoberto, cuja finalidade é detectar a existência de omissão de rendimentos tributáveis, deve reportar-se aos períodos mensais, levando-se ao ajuste anual o valor apurado em 31 de dezembro do ano-calendário correspondente.

Observe-se o acórdão não discute a alegação feita pelo Recorrente a respeito da necessária consideração do saldo positivo de dezembro de 2011 para apuração no ano-calendário seguinte, limitando-se a discorrer sobre a forma de apuração do imposto ser mensal e acrescentando ser equivocada a alegação do Recorrente de que houve erro da fiscalização ao apurar o acréscimo patrimonial a descoberto anualmente.

Ocorre que em sua peça inaugural, o Recorrente também reconhece que a apuração deste imposto é mensal, tendo inclusive citado jurisprudência recente do CARF sobre o assunto:

[...]

O Recorrente procurou demonstrar, no entanto, que estas apurações mensais devem ser feitas continuamente, não se limitando a um único ano-calendário. Assim, o saldo positivo de dezembro deve ser aproveitado no fluxo de caixa do ano-calendário seguinte.

Neste sentido também é a jurisprudência pacífica do CARF:

[...]

É justamente neste ponto que se verifica o erro do presente auto de infração, mantido pelo acórdão recorrido. A fiscalização apresentou uma tabela detalhada das operações mês a mês dos anos calendários de 2011 e 2012, descrevendo o histórico de rendimentos, dispêndios e saldos de cada mês. No entanto, não aproveitou o saldo positivo do mês de dezembro de 2011 no ano-calendário de 2012, constando na coluna "saldo disponível do mês anterior" de janeiro de 2012 R\$ 00,00 (fls. 697 do processo administrativo):

[...]

Elaborando uma nova tabela, dessa vez observando a jurisprudência do CARF e aproveitando o saldo positivo do mês de dezembro de 2011, a tabela do ano de 2012 deve ser assim considerada:

Ano Calendário 2012:

DATA	Recursos	Saldo disponível no mês anterior	Dispêndios	Saldo disponível para mês seguinte	Varição Patrimonial
31/01/2012	1.092.636,76	166.657,90	889.530,17	369.764,49	0,00
28/02/2012	5.991,54	369.764,49	24.205,87	351.550,16	0,00
31/03/2012	27.096,27	351.550,16	304.461,91	74.184,52	0,00
30/04/2012	777.365,31	74.184,52	324.293,89	527.255,94	0,00
31/05/2012	1.940.023,13	527.255,94	821.509,45	1.645.769,62	0,00
30/06/2012	815.187,23	1.645.769,62	616.900,58	1.844.056,27	0,00
31/07/2012	729.653,84	1.844.056,27	16.217,09	2.557.493,02	0,00
31/08/2012	19.105,49	2.557.493,02	625.353,32	1.951.245,19	0,00
30/09/2012	1.140.235,72	1.951.245,19	2.259.460,85	832.020,06	0,00
31/10/2012	7.184,25	832.020,06	275.124,30	564.080,01	0,00
30/11/2012	1.226.517,50	564.080,01	358.965,58	1.431.631,93	0,00
31/12/2012	12.084,79	1.431.631,93	25.837,537,71	0,00	24.393.820,99

Observe-se que a variação patrimonial a descoberto apontada pela Fiscalização no mês de março da tabela anterior desaparece, o que demonstra o nítido erro do presente auto de infração.

Sendo assim, considerando ser imprescindível que a Fiscalização transporte o saldo positivo do mês de dezembro para o ano-calendário seguinte, restou amplamente demonstrado o erro do auto de infração, impondo-se a reforma do v. acórdão recorrido.

Desta forma, sob o prisma do Recorrente, este é o recorte da sua irresignação estampada no Recurso Voluntário (e-fls. 1019/1030).

Verifica-se, pelo exposto, que no núcleo deste litígio há uma evidente e indissociável conexão entre o fundamento do recurso de ofício e aquele que norteia o recurso voluntário.

Muito bem.

Na versão original das planilhas de fluxo financeiro relativas aos AC 2011 e 2012, que lastrearam a infração tipificada por acréscimo patrimonial a descoberto consignada no lançamento em litígio, a Fiscalização da RFB acusa variação patrimonial a descoberto nos meses de março/2011; abril/2011 e março/2012 na ordem de, respectivamente, de R\$ 154.985.175,37; R\$ 217.028,59 e R\$ 92.473,38.

A autoridade lançadora, ao apurar a variação patrimonial a descoberto no AC 2011 considerou as informações registradas na Escritura Pública n. 88, de 15 de março de 2011 (e-fls. 844/862), e desconsiderou a Escritura de Retificação n. 499, de 30 de setembro de 2015 (e-fls. 605/612), que aquela retificou.

Inicialmente, é de se observar que a Escritura de Retificação n. 499 (e-fls. 609/612) - que retificou a Escritura Pública n. 88 - foi lavrada em 30/09/2015, 06 (seis) meses após o início da ação fiscal abrigada no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF-F) n. 0910600-2015-00055-9, que ocorreu em 27/03/2015 com a ciência do Recorrente do Termo de Início do Procedimento Fiscal, lavrado em 24/03/2015 (e-fls. 02/05), mas bem antes da lavratura do Auto de Infração - IRPF, ocorrida em 24/03/2016 (e-fl. 712).

Após a apresentação da impugnação de e-fls. 728/763, a DRJ/SPO, mediante o Despacho n. 3 (e-fls. 969/970), converteu o julgamento em diligência para elaboração de relatório conclusivo sopesando fluxo de caixa, as divergências apontadas no Despacho n. 1 de 30/01/2017 (e-fls. 795/805) e os novos documentos juntados, com posterior manifestação do Impugnante.

Com fulcro no resultado da diligência solicitada, a instância de piso alterou a variação patrimonial a descoberto apurada no mês de março/2011 de R\$ 154.985.175,37 para R\$ 7.233.975,99, decorrendo significativa redução do imposto (Código de Receita 2904), vez que passou de R\$ 42.671.918,63 para R\$ 2.040.338,80 (redução na ordem de 95%).

No entendimento da DRJ/SPO, tanto a escritura original (n. 88), quanto a retificadora (n. 499), não se prestam para comprovação do capital integralizado, merecendo crédito tão-somente a Demonstração de Variação do Patrimônio Líquido e das Notas às Demonstrações Financeiras em 31 de Dezembro de 2012 constantes do Parecer dos Auditores Independentes, conforme segue:

Com base nos documentos apresentados, verifica-se que tanto a escritura original quanto a corrigida contém erro, uma vez que dispõem que o capital subscrito foi integralizado, divergindo da Demonstração de Variação do Patrimônio Líquido e das Notas às Demonstrações Financeiras em 31 de Dezembro de 2012 constantes do Parecer dos Auditores Independentes.

Sendo assim, o valor do capital social constante da Demonstração de Variação do Patrimônio Líquido, confirmado pela auditoria independente, representa com mais precisão o valor do capital social integralizado pelos sócios, devendo-se considerá-lo no cálculo da variação patrimonial e da apuração do imposto devido.

Desta forma, deve-se considerar como capital social integralizado em 2011 o valor de Gs 21.792.601.945 e Gs 79.223.042.507 em 2012.

Entretanto, tenho que não assiste razão nem à autoridade lançadora, nem à autoridade julgadora de primeira instância, no que diz respeito à valoração das provas para fins de determinação do capital integralizado da pessoa jurídica INPASA S/A no AC 2011.

De se observar que tanto a Escritura Pública n. 88, quanto a Escritura de Retificação n. 499, constituem-se documentos públicos, com fé pública, portanto, lavrados pela notária e tabeliã pública Rogélia V. Zarza Lima, registrada no Colégio de Tabeliães do Paraguai sob n. 343, titular do Tabelionato Zarza - Ciudad del Lest - Paraguai, e, nesta condição fazem prova não só da sua formação, mas também dos fatos que ocorreram em sua presença, forte no art. 405 do Código de Processo Civil (Lei n. 13.105/2015), destacando-se ainda que quando a lei exigir instrumento público como da substância do ato, nenhuma outra

prova, por mais especial que seja, pode suprir-lhe a falta, conforme estabelece o art. 406 do mesmo diploma legal.

Assim, a Escritura de Retificação n. 499, que retificou a Escritura Pública n. 88, é documento hábil e idôneo para atestar a integralização do capital - na forma, na data e nos valores que declara - da pessoa jurídica INPASA S/A, cuja constituição se tomou razão na Direção Geral dos Registros Públicos, Registro de Pessoas Jurídicas e Associações, sob o n. 168, Série F, folha 1987, na data 24 de março de 2011, e no Registro Publico de Comercio, Registro de Contratos sob o n. 92, Série C, folha 906 na data 24/03/2011.

Nesse contexto, não caberia à autoridade lançadora simplesmente desconsiderar a Escritura de Retificação n. 499 - com mais razão ainda porque esse registro foi lavrado em data anterior ao lançamento em litígio - prestigiando apenas a Escritura Pública n. 88, que, para todos os fins legais, acabara de ser retificada.

Da mesma forma, é defeso à autoridade julgadora de primeira instância denunciar erro em ambas as escrituras públicas (original e retificadora), e desconsiderar ambas, ao argumento de que o capital social consignado em um documento particular, no caso concreto, na Demonstração de Variação do Patrimônio Líquido, confirmado por auditoria independente, representa com mais precisão o valor do capital social integralizado pelos sócios.

Ora, na espécie, falta legitimidade e interesse de agir da autoridade julgadora, vez que se erro há em ambas as escrituras públicas (original e retificadora) a iniciativa de retificação é exclusiva das partes interessadas (os sócios da pessoa jurídica INPASA S/A) e jamais da autoridade julgadora, muito menos agindo de ofício.

Ao assim proceder, a autoridade julgadora desconsiderou um documento oficial devidamente registrado nos órgãos competentes do governo do Paraguai (Direção Geral dos Registros Públicos; Registro de Pessoas Jurídicas e Associações e Registro Publico de Comercio; e Registro de Contratos).

Não à toa, foram as partes interessadas (os sócios da pessoa jurídica INPASA S/A) que solicitaram a retificação da Escritura Pública n. 88, que restou concretizada mediante a Escritura de Retificação n. 499.

Considerando-se que não houve mais nenhuma manifestação das partes interessadas em face do teor da escritura de retificação, conclui-se que esta espelha a verdade dos fatos. Assim, como poderia a autoridade julgadora proceder de ofício e "retificar" aquilo que as próprias partes interessadas não o fizeram?

O entendimento da instância de piso causa espécie pelo fato de conferir a um documento particular - Demonstração de Variação do Patrimônio Líquido (e-fls. 825 e 828) e Notas às Demonstrações Financeiras em 31 de Dezembro de 2012 constantes do Parecer dos Auditores Independentes (e-fls. 876/888) -, por mais especial que seja, *status* superior a de um documento público revestido de todas as formalidades instituídas pelo ordenamento jurídico do Paraguai e que goza de fé pública e de presunção de veracidade.

Nessa perspectiva, impõe-se considerar que o Recorrente integralizou o capital social da pessoa jurídica INPASA S/A, na data de 15/03/2011, no valor de US\$ 9.300.000,00, correspondentes a Gs 42.780.000, na forma consignada na Escritura de Retificação n. 499 (e-fls. 609/612).

Convertendo-se para reais, na data de 15/03/2011, ao câmbio de R\$ 1,6684 (o mesmo considerado pela autoridade lançadora) multiplicado por US\$ 9.300.000,00, tem-se R\$

15.516.120,00 a ser considerado como dispêndio na planilha de variação patrimonial do mês de março/2011.

Deste modo, decorre a seguinte configuração para apuração da variação patrimonial a descoberto no **AC 2011**, permanecendo as demais variáveis já consideradas na planilha elaborada pela autoridade lançadora:

Data	Recursos (R\$)	Saldo disponível do mês anterior (R\$)	Dispêndios (R\$)	Saldo disponível para o mês seguinte	Varição patrimonial
31/01/2011	808.789,48	0,00	77.763,78	731.025,70	0,00
28/02/2011	86.299,99	731.025,70	579.071,57	238.254,12	0,00
31/03/2011	78.833,47	238.254,12	15.516.120,00	0,00	15.277.865,88
30/04/2011	56.223,07	0,00	273.251,66	0,00	217.028,59
31/05/2011	686.473,56	0,00	232.610,03	453.863,53	0,00
30/06/2011	65.151,29	453.863,53	195.474,59	323.540,23	0,00
31/07/2011	652.254,32	323.540,23	179.138,70	796.655,85	0,00
31/08/2011	165.769,07	796.655,85	139.549,51	822.875,41	0,00
30/09/2011	4.131.449,66	822.875,41	4.888.490,44	65.834,63	0,00
31/10/2011	2.003.635,21	65.834,63	1.012.311,54	1.057.158,30	0,00
30/11/2011	1.265.011,10	1.057.158,30	1.268.710,29	1.053.459,11	0,00
31/12/2011	1.777.883,93	1.053.459,11	2.664.685,14	166.657,90	0,00

Com relação ao AC 2012, o Recorrente informa, com base no Balanço Geral Comparativo (e-fl. 818); no Demonstrativo de Fluxo de Caixa (e-fl. 823); no Demonstrativo de Variação de Patrimônio Líquido (e-fls. 825 e 828); e nas Notas às Demonstrações Financeiras em 31 de Dezembro de 2012 constantes do Parecer dos Auditores Independentes (e-fls. 876/888), a ocorrência de aporte no capital social na ordem de Gs 57.430.440.562, correspondentes a US\$ 13.599.441,29. Deste valor, atribui-se ao Recorrente o valor de Gs 53.410.309,72 (US\$ 12.647.480,40) - proporcional à sua participação social de 93% -, equivalente a R\$ 25.837.537,71 (cotação do dólar a R\$ 2,0429, em conformidade com as demonstrações contábeis informadas pelo Recorrente).

Por oportuno, esclareço que o critério ora adotado para a determinação da integralização do capital social da pessoa jurídica INPASA S/A, consiste em considerar, prioritariamente, as informações sobre integralização de capital social no AC 2011 consignadas em documento público registrado nos órgãos competentes do governo do Paraguai, no caso concreto, Escritura de Retificação n. 499. Na ausência de informação oficial (registrada nos respectivos órgãos de registro e controle do governo do Paraguai) para o AC 2012, recorre-se à informação de integralização anotada em documento particular - Demonstração de Variação do Patrimônio Líquido (e-fls. 825 e 828) e Notas às Demonstrações Financeiras em 31 de Dezembro de 2012 constantes do Parecer dos Auditores Independentes (e-fls. 876/888), em leitura sistêmica dos arts. 405, 406 e 408, todos do Código de Processo Civil (Lei n. 13.105/2015).

O Recorrente concentra-se na sua peça recursal a enfrentar a apuração de variação patrimonial a descoberto no AC 2012, sob o argumento de erro na sua quantificação, tendo em vista que as apurações são mensais e devem ser feitas continuamente, não se limitando a um único ano-calendário. Assim, o saldo positivo de dezembro deve ser aproveitado no fluxo de caixa do ano-calendário. Reforça a sua tese colacionando jurisprudência do CARF.

Assim, no seu entendimento, a autoridade lançadora errou em não ter aproveitado o saldo positivo do mês de dezembro/2011 (R\$ 166.657,90) como saldo disponível

para o mês seguinte, no caso, janeiro/2012, havendo, ao contrário, considerado saldo disponível do mês anterior (dezembro/2011) no valor de R\$ 0,00.

Ao enfrentar essa matéria, que foi prequestionada em sede de impugnação, a decisão *a quo* limita-se a concluir:

Portanto, a análise da evolução patrimonial para fins de levantamento do acréscimo patrimonial a descoberto, cuja finalidade é detectar a existência de omissão de rendimentos tributáveis, deve reportar-se aos períodos mensais, levando-se ao ajuste anual o valor apurado em 31 de dezembro do ano-calendário correspondente.

Pois bem.

É cediço que os fluxos de caixa elaborados pela autoridade lançadora, com fulcro no disposto nos arts. 1º. a 4º. da Lei n. 7.713/1988 c/c arts. 1º. a 4º. da Lei n. 8.134/1990, e no art. 51, § 1º., da Lei n. 4.069/1962, apuram a variação patrimonial do Recorrente em bases mensais.

Nesse contexto, consideram-se todas as informações obtidas no curso ação fiscal - inclusive aquelas consignadas nas declarações de ajuste anual - verificando-se se, a cada mês, havia disponibilidade financeira (recursos) para a realização dos dispêndios (aplicações) efetuados.

Em havendo saldo positivo em determinado mês, o respectivo valor é transportado para o mês seguinte (saldo disponível para o mês seguinte), e, neste mês (seguinte), é contabilizado como saldo disponível do mês anterior. É uma lógica simples.

Assim, uma vez que os fluxos de caixa apuram fatos geradores mensais, não é razoável que apenas o saldo disponível apurado no mês de dezembro tenha tratamento diverso daquele conferido aos demais meses do ano, inclusive para aproveitamento no mês seguinte (janeiro do ano subsequente), com mais razão ainda quando o ano-calendário posterior também é objeto da mesma ação fiscal.

Nessa perspectiva, considerando-se que no caso concreto verificou-se saldo disponível no mês de dezembro/2011 no valor R\$ 166.657,90, este deve ser considerado como origem de recursos (saldo disponível do mês anterior) para o mês de janeiro/2012, vez que a ação fiscal abrange os anos-calendário 2011 e 2012.

É nesse sentido a jurisprudência do CARF consolidada no Acórdão n. 2402-005.006; no Acórdão n. 9202-002.927; e no Acórdão n. 9202-00.521, já colacionada no recurso voluntário do Recorrente.

Desta forma, entendo procedente a alegação do Recorrente quanto ao aproveitamento do saldo positivo do mês de dezembro/2011 (**R\$ 166.657,90**) para o mês de janeiro/2012 (saldo disponível no mês anterior). No caso concreto, a autoridade lançadora, bem assim a autoridade julgadora, consideraram **R\$ 0,00** como saldo disponível no mês anterior quando da apuração da variação patrimonial relativa ao mês de janeiro/2012.

Á luz do exposto, resta assim configurada a planilha de variação patrimonial para o **AC 2012**:

Data	Recursos (R\$)	Saldo disponível do mês anterior (R\$)	Dispêndios (R\$)	Saldo disponível para o mês seguinte	Variação patrimonial
------	----------------	--	------------------	--------------------------------------	----------------------

31/01/2012	1.092.636,76	166.657,90	889.530,17	369.764,49	0,00
28/02/2012	5.991,54	369.764,49	24.205,87	351.550,16	0,00
31/03/2012	27.096,27	351.550,16	304.461,91	74.184,52	0,00
30/04/2012	777.365,31	74.184,52	324.293,89	527.255,94	0,00
31/05/2012	1.940.023,13	527.255,94	821.509,45	1.645.769,62	0,00
30/06/2012	815.187,23	1.645.769,62	616.900,58	1.844.056,27	0,00
31/07/2012	729.653,84	1.844.056,27	16.217,09	2.557.493,02	0,00
31/08/2012	19.105,49	2.557.493,02	625.353,32	1.951.245,19	0,00
30/09/2012	1.140.235,72	1.951.245,19	2.259.460,85	832.020,06	0,00
31/10/2012	7.184,25	832.020,06	275.124,30	564.080,01	0,00
30/11/2012	1.226.517,50	564.080,01	358.965,58	1.431.631,93	0,00
31/12/2012	12.084,79	1.431.631,93	25.837.537,71	0,00	24.393.820,99

Destarte, o quadro abaixo consolida a apuração do imposto devido (Código de Receita 2904) referente ao acréscimo patrimonial a descoberto no **AC 2011**:

Base de cálculo declarada (R\$)	0,00
Infração (R\$)	15.494.894,47
Deduções de ofício (R\$)	0,00
Alíquota (%)	27,5
Parcela a deduzir	8.687,45
Imposto apurado (Código de Receita 2904) (R\$)	4.252.408,53

Por sua vez, não procede a infração tipificada por acréscimo patrimonial a descoberto referente ao mês de março/2012 no valor de **R\$ 92.473,38**, e, por consequência, impõe-se a desconstituição do IRPF dela decorrente no valor de **R\$ 16.351,79**.

Com relação à totalidade do AC 2012, apurou-se infração por acréscimo patrimonial a descoberto no valor de **R\$ 24.393.820,99 - mês de dezembro/2012** -, que todavia, não foi identificada pela Fiscalização da RFB, vez que não consta do Auto de Infração - IRPF (e-fls. 703/713).

Ante o exposto, voto no sentido de **CONHECER** do Recurso de Ofício (e-fl. 985) e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para alterar o imposto devido (Código de Receita 2904) por acréscimo patrimonial a descoberto no **AC 2011** de **R\$ 42.671.918,63** para **R\$ 4.252.408,53**; **CONHECER** do Recurso Voluntário (e-fls. 1019/1030) e **DAR-LHE PROVIMENTO** para alterar o imposto devido (Código de Receita 2904) por acréscimo patrimonial a descoberto no **AC 2012** de **R\$ 16.351,79** para **R\$ 0,00**.

(assinado digitalmente)
Luís Henrique Dias Lima