



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

Processo nº 18471.001793/2006-05
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2101-001.356 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de outubro de 2011
Matéria IRPF
Recorrente VALERIA CID DOS SANTOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

IRPF. DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 150, §4º, DO CTN. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. FATO GERADOR EM 31 DE DEZEMBRO DO ANO CALENDÁRIO.

A regra de decadência do art. 150, §4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173 nas demais situações.

No presente caso, houve pagamento antecipado na forma de imposto de renda retido na fonte, e não houve a imputação de existência de dolo, fraude ou simulação, sendo obrigatória a utilização da regra de decadência do art. 150, §4º, do CTN, que fixa o marco inicial na ocorrência do fato gerador.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário - Súmula CARF nº 38. A mesma conclusão se aplica à omissão de rendimentos apurada com base em acréscimo patrimonial a descoberto, que também é apurada mensalmente, mas sujeita à tributação na declaração de ajuste.

Assim para o ano-calendário de 2001, a contagem do prazo decadencial se inicia em 31/12/2001 e termina em 31/12/2006. Como a ciência da autuação se deu em 19/12/2006, não se verifica a decadência de nenhuma parcela do crédito tributário lançado.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. CRITÉRIO DE APURAÇÃO. MANUTENÇÃO DO CRITÉRIO UTILIZADO NO LANÇAMENTO.

De acordo com a Lei 7.713/88, o acréscimo patrimonial a descoberto deve ser apurado através de demonstrativo de evolução patrimonial que indique, mensalmente, tanto as origens e recursos, como os dispêndios e aplicações, cabendo ao contribuinte o ônus de demonstrar que o referido acréscimo patrimonial encontra justificativa em rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva.

Hipótese em que se demonstrou que a fiscalização deixou de considerar origens e dispêndios relativos a aplicações financeiras e dinheiro em espécie na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto em alguns anos, apesar de tê-lo feito em outros.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. SOBRAS DE RECURSOS. APROVEITAMENTO DENTRO DO ANO-CALENDÁRIO.

As sobras de recursos apuradas em um determinado mês devem ser transferidas para o seguinte, desde que dentro do ano-calendário. Eventual sobra constatada no final de dezembro de um ano não pode ser considerada como origem no cálculo do mês de janeiro do ano subsequente, a não ser que esteja informada na declaração de bens e direitos do exercício.

Preliminar de decadência rejeita.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para cancelar todos os acréscimos patrimoniais a descoberto dos anos de 2004 e 2005, vencidos os conselheiros Alexandre Naoki Nishioka e Gonçalo Bonet Allage, que votaram por dar provimento em maior extensão.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Evande Carvalho Araujo- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), Gilvanci Antônio De Oliveira Sousa, Celia Maria de Souza Murphy, José Evande Carvalho Araujo, Gonçalo Bonet Allage, Alexandre Naoki Nishioka.

Relatório

AUTUAÇÃO

Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 2 e 159 a 174, referente a Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios 2002 a 2006, para lançar infração de omissão de rendimentos caracterizada por variação patrimonial a descoberto, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$42.836,58, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora.

IMPUGNAÇÃO

Cientificada do lançamento, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 176 a 199), acatada como tempestiva. O relatório do acórdão de primeira instância descreveu o recurso da seguinte maneira (fls. 204 a 205):

Inicia sua defesa discorrendo sobre a natureza do lançamento do imposto de renda. Defende que se trata de tributo lançado por homologação e que o prazo decadencial começa a contar da ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional. Dessa forma, segundo seu entendimento, o lançamento no que se refere aos meses de fevereiro e março de 2001 já teria sido fulminado pela decadência. Defende que essa posição já se encontra firmada no Conselho de Contribuintes.

Em seguida, passa a apontar procedimentos adotados pela Autoridade Fiscal com os quais não concorda.

ANO CALENDÁRIO 2001

- a) requer a consideração dos rendimentos do ex-cônjuge como origem nos meses de janeiro a abril, mês em que se deu a separação. Defende que já existe interpretação consolidada no sentido de se considerar os rendimentos de ambos os cônjuges na elaboração do fluxo. Indica os valores que quer ver inseridos no fluxo;
- b) pede a inclusão dos lucros distribuídos pela empresa Jodata Consultoria e Informática nos meses de janeiro a abril. Defende que o fato de não ter informado essa distribuição na Declaração apresentada não impede a sua utilização como origem no fluxo, que inclusive está registrada no livro caixa da mencionada empresa. Mais uma vez, elabora demonstrativos dos valores que quer ver inseridos no fluxo;
- c) pede a inserção dos valores recebidos por seus filhos, Joana e Marcelo, a título de pensão alimentícia a partir do mês de maio. Defende que, ainda que declarem em separado, vivem com ela e os recursos recebidos são destinados aos gastos da família e devem ser contabilizados no demonstrativo da evolução patrimonial. Transcreve os valores pagos a esse título;

ANO CALENDÁRIO 2002

-
- a) reclama que a Autoridade Fiscal não inseriu como origem o saldo final de aplicação financeira em 31/12/2001, no valor de R\$139.889,56, constante de sua Declaração de Ajuste Anual. Diz que esse valor é bem inferior ao saldo final apurado pela Autoridade Fiscal no fluxo do ano calendário 2001 de R\$336.368,33 e defende que já existe jurisprudência do Conselho de Contribuintes no sentido de se considerar o saldo de recursos remanescentes do ano anterior no ano subsequente;
- b) requer a inserção como origem no fluxo elaborado dos valores recebidos pelos filhos a título de pensão alimentícia.

ANO CALENDÁRIO 2003

- a) requer a inserção como origem no fluxo elaborado dos valores recebidos pelos filhos a título de pensão alimentícia;
- b) entende que o saldo final de aplicação financeira, em 31/12/2002, em conta conjunta mantida no Citybank com os filhos, no valor de R\$38.076,00, deve ser inserido no fluxo como origem, ainda que não tenha sido informado em sua Declaração de Ajuste Anual;

ANO CALENDÁRIO 2004

- a) requer a inserção como origem no fluxo elaborado dos valores recebidos pelos filhos a título de pensão alimentícia, o que já seria suficiente para comprovar que não houve acréscimo patrimonial;
- b) diz que a Autoridade Fiscal não considerou os valores de R\$20.000,00, de dinheiro em espécie, e de R\$43.591,23, de saldo de aplicação financeira, informados em sua Declaração de Ajuste Anual para 31/12/2003. Ressalta que na planilha do ano calendário 2003 houve uma sobra de recursos de R\$122.863,39. Afirma que existe jurisprudência do Conselho de Contribuintes no sentido de que dinheiro em espécie e aplicações financeiras indicadas na Declaração de Ajuste devem ser considerados pela Autoridade Fiscal;

ANO CALENDÁRIO 2005

- a) requer a inserção como origem no fluxo elaborado dos valores recebidos pelos filhos a título de pensão alimentícia, que seriam suficientes para justificar o acréscimo apurado pela Autoridade Fiscal no mês de dezembro;
- b) como no ano anterior, requer a consideração dos valores declarados em espécie e em aplicação financeira no Bank Boston, de R\$45.000,00 e R\$34.426,33, respectivamente;

Ao final, requer que o lançamento seja julgado improcedente e os autos, arquivados.

ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente o lançamento, em julgamento consubstanciado na seguinte ementa (fls. 203 a 209):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

IRPF. DECADÊNCIA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.

Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. A omissão de rendimentos caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto deve ser apurada em base mensal e tributados anualmente, razão pela qual o fato gerador se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.

O acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou isentos e tributados exclusivamente na fonte, caracterizando omissão de rendimentos, evidenciado por análise em que se cotejaram as aplicações realizadas com os recursos disponíveis no mesmo período, só é elidido mediante a apresentação de documentação hábil que não deixe margem a dúvida.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas por Conselhos de Contribuintes não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquela objeto da decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

RECURSO AO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)

Cientificada da decisão de primeira instância em 19/10/2010 (fl. 212-v), a contribuinte apresentou, em 12/11/2010, o recurso de fls. 214 a 221, onde:

a) defende que, em se tratando de Acréscimo Patrimonial de Pessoa Física, conforme artigo 55 do RIR/99, trata-se de tributação exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, e que por isso o prazo decadencial é contado a partir da data da ocorrência do fato gerador, que no caso é o momento em que os recursos comprovados foram supostamente insuficientes para justificar o Acréscimo Patrimonial no patrimônio apurado. Assim, não caberia mais o lançamento pertinente aos referidos períodos de apuração em 2001, face ao instituto da decadência, conforme posição firmada no Conselho de Contribuintes;

b) afirma que a autoridade fiscal deixou de considerar as seguintes origens de recursos:

ANO BASE 2001:

1) Rendimentos do ex-cônjuge:

Janeiro: R\$ 14.575,30 (inclui 13º salário)

Fevereiro: R\$ 5.987,30

Março: R\$ 5.987,30

Abril: R\$ 5.987,30

2) Distribuição de Lucros de Janeiro a Abril de 2001 da empresa Jodata Consultoria e Informática Ltda

Janeiro: R\$ 10.179,34

Fevereiro: R\$ 10.179,34

Março: R\$ 10.179,34

Abril: R\$ 10.245,55

3) Valores recebidos a título de pensão alimentícia:

Maio: R\$ 3.368,66

Junho: R\$ 3.368,66

Julho: R\$ 3.368,66

Agosto: R\$ 3.368,66

Setembro: R\$ 3.368,66

Outubro: R\$ 3.368,66

Novembro: R\$ 3.368,66

Dezembro: R\$ 3.368,66

ANO BASE 2002

1) Saldo de aplicação financeira em 31/12/01, no valor de R\$ 139.889,56.

2) Pensão alimentícia: foi paga mensalmente a pensão para os filhos no valor de R\$ 3.750,00, totalizando no ano R\$ 45.000,00.

ANO BASE 2003

1) Pensão alimentícia: foi paga mensalmente a pensão para os filhos no valor de R\$ 2.927,00, totalizando no ano R\$ 35.124,00.

2) saldo de aplicação financeira em 31/12/02, no valor de R\$ 38.076,00.

ANO BASE 2004

1) Pensão alimentícia: foi paga mensalmente a pensão para os filhos no valor de R\$ 2.790,29, totalizando no ano R\$ 33.483,48.

2) Saldo de aplicação financeira em 31/12/03, no valor de R\$ 43.591,23.

3) Recursos em espécie no montante de R\$ 20.000,00 constantes da declaração de bens do ano anterior.

ANO BASE 2005

1) Pensão alimentícia: foi paga mensalmente a pensão para os filhos no valor de R\$ 2.790,29, totalizando no ano R\$ 33.483,48.

2) Saldo de aplicação financeira em 31/12/04, no valor de R\$ 34.426,33.

3) Recursos em espécie no montante de R\$ 45.000,00 constantes da declaração de bens do ano anterior.

c) alega que negar que o recebimento de pensão alimentícia seja considerado como fonte de recursos, sob o argumento de que a mesma é utilizada exclusivamente para alimentação, foge completamente à realidade, uma vez que não existe na prática essa destinação exclusiva, mesmo porque ela é bem superior ao valor de alimentos. Na verdade, o que ocorre é que esses recursos são agregados aos salários da contribuinte, e que se, por absurdo, fosse possível se aceitar essa tese, os salários terão também que ser excluídos como fontes de recursos;

d) advoga que, quando o auditor apura a aplicações de recursos para fins de apuração de acréscimo patrimonial, considera o saldo final de aplicação financeira no ano como acréscimo patrimonial, e que portanto esse saldo deve ser utilizado para acobertar acréscimos patrimoniais apurados no ano seguinte;

e) questiona a não aceitação dos valores em espécie declarados pela contribuinte como origens, pois eles foram considerados como aplicações de recursos nos anos anteriores.

Ao final, pugna pela improcedência do lançamento.

O processo foi distribuído a este Conselheiro, numerado até a fl. 225, que também trata do envio dos autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, contendo ainda a fl. 226, sem numeração, referente ao Despacho de Encaminhamento dos autos do SECOJ/SECEX/CARF para a 1ª Câmara da 2ª Seção.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Evande Carvalho Araujo, Relator.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Trata-se de lançamento de omissão de rendimentos caracterizada por variação patrimonial a descoberto nos anos-calendário de 2001 a 2005.

Preliminarmente, a contribuinte pugna pela decadência do lançamento referente ao ano-calendário de 2001, alegando que Acréscimo Patrimonial de Pessoa Física – APD é tributado exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, e que por isso o prazo decadencial é contado a partir da data da ocorrência do fato gerador, que no caso é o momento em que os recursos comprovados foram supostamente insuficientes para justificar o acréscimo patrimonial apurado.

Sem razão a recorrente.

O art. 55, inciso XIII, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), classifica como tributáveis 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.

Assim, o acréscimo patrimonial é apurado mensalmente, mas é tributado apenas na declaração anual de ajuste, em conjunto com os demais rendimentos, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990. Como o fato gerador do imposto de renda é complexo anual, ele só se aperfeiçoa em 31 de dezembro do ano-calendário.

Esse entendimento está pacificado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo inclusive sido publicado súmula para situação semelhante de omissão de rendimentos, mas cuja conclusão se aplica ao presente caso. Trata-se da Súmula CARF nº 38, que reza que “o fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.”

Esclareça-se também que a contagem da decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação deve seguir o decidido no Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009 na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, nos termos do art. 62-A do anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

Assim a regra do art. 150, §4º, do CTN, que, determina o marco inicial da decadência na ocorrência do fato gerador, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, que fixa essa data no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou no dia em que se tornar

definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, nos demais casos.

No presente caso, houve pagamento antecipado na forma de imposto de renda retido na fonte (fl. 7), e não houve a imputação de existência de dolo, fraude ou simulação, sendo obrigatória a utilização da regra de decadência do art. 150, §4º, do CTN, que fixa o marco inicial na ocorrência do fato gerador.

Assim para o ano-calendário de 2001, a contagem do prazo decadencial se inicia em 31/12/2001 e termina em 31/12/2006. Como a ciência da autuação se deu em 19/12/2006 (fl. 165), não se verifica a decadência de nenhuma parcela do crédito tributário lançado.

Desta forma, rejeito a preliminar de decadência suscitada.

Passo à análise do mérito.

O acréscimo no patrimônio da pessoa física passa a ser considerado como omissão de rendimentos quando não é possível justificá-lo com rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

Ele deve ser apurado em demonstrativo que confronte, mensalmente, o total de recursos e origens disponíveis com os dispêndios e aplicações efetuadas, o que, no caso, se encontra nas planilhas de fls. 80 a 90.

Trata-se de método indireto de apuração de receita, escorado em uma presunção *juris tantum* de omissão de rendimentos. Desta forma, apurada uma variação patrimonial a descoberto, nos termos previsto na legislação, passa a operar, em favor do Fisco, uma presunção de que o acréscimo ocorreu com receitas não oferecidas à tributação, que pode elidida pela contribuinte com a apresentação de documentação hábil e idônea.

No caso, a recorrente pleiteia o reconhecimento de diversas fontes de recursos não aproveitadas na apuração efetuada na ação fiscal, argumentos que passo a analisar.

a) Rendimentos do ex-cônjuge:

A recorrente deseja que os rendimentos do ex-cônjuge, nos meses de janeiro à abril de 2001, sejam considerados como origens no cálculo do APD.

Sobre o assunto, o julgador de 1ª instância impediu o aproveitamento, pois esses rendimentos já haviam sido considerados na apuração de APD do ex-cônjuge, como se depreende da parte do voto a seguir transcrita (fl. 207):

RENDIMENTOS DO CÔNJUGE

A Contribuinte informa que se separou judicialmente em abril de 2001. Pede para que, nos meses de janeiro a abril, sejam considerados como origem no fluxo os rendimentos do ex-cônjuge e aduz que já existe jurisprudência consolidada nesse sentido. Aponta os valores recebidos pelo então cônjuge.

De fato, não só a jurisprudência do Conselho de Contribuintes como também a orientação da Receita Federal do Brasil, contida na Nota Cosit/Cotir nº 617/99,

apontam no sentido de, na constância da sociedade conjugal, nos regimes de comunhão total ou parcial de bens, na apuração de acréscimo patrimonial, devem ser computados os rendimentos líquidos, as aquisições e as aplicações financeiras do outro cônjuge.

Entretanto, esse procedimento é adotado quando o acréscimo é apurado somente em um dos cônjuges individualmente. No caso, o acréscimo também foi apurado em relação ao seu ex-cônjuge, senhor João da Hora Santos Filho, no ano calendário 2001, conforme se verifica nos autos do processo administrativo nº 15563.000300/2006-94. Ou seja, os recursos dele já foram utilizados para justificar o seu próprio acréscimo patrimonial, não podendo ser utilizado para legitimar o acréscimo apurado na Contribuinte.

Portanto, o pleito da Contribuinte para inserção dos rendimentos do ex-cônjuge no fluxo deve ser indeferido.

Irreparável a decisão. De fato, se a fiscalização efetuou o mesmo procedimento fiscal no ex-cônjuge da fiscalizada, todas as suas origens já foram lá aproveitadas, não sendo possível o duplo benefício.

b) Distribuição da empresa Jodata Consultoria e Informática Ltda:

A contribuinte pleiteia que os lucros a ela distribuídos pela empresa Jodata Consultoria e Informática Ltda, no período de janeiro a abril de 2001, sejam computados como recursos na apuração do APD, apresentando como provas cópias do Livro Caixa da empresa (fls. 192 a 194).

A decisão recorrida não admitiu esse pedido, pois nem a recorrente nem a empresa haviam declarado esses valores, e também não se comprovou o efetivo recebimento, como demonstra o trecho abaixo transcrito (fls. 207-v e 208):

DISTRIBUIÇÃO DOS LUCROS DA EMPRESA JODATA

A Contribuinte requer a inclusão, como origem, de valores que teriam sido recebidos da empresa Jodata a título de distribuição de lucros até o mês de abril de 2001. Apresenta folhas do livro caixa da referida empresa (fls. 192 a 194).

A Autoridade Fiscal não abordou tais recursos uma vez que não foram informados pela Contribuinte em sua DIRPF e, no curso da ação fiscal, ela não apresentou qualquer documento solicitando a inclusão desses valores ou comprovando seu recebimento.

Os valores que a Contribuinte quer ver inseridos aparecem no livro caixa associados aos históricos “PG AGENCO P/ CONTA DIST. LUCRO VALERIA CID DA HORA”, “PG COTEL P/ CONTA DIST. LUCRO VALERIA CID DA HORA” e “RETIRADA REF. VALERIA CID DA HORA SANTOS”.

Tal pedido também não pode prosperar.

O primeiro ponto a ela desfavorável é que tais rendimentos sequer foram informados em sua Declaração, o que ela atribui a um equívoco.

Em consultas aos sistemas da Receita Federal do Brasil, verifica-se que a empresa Jodata também não informou ter pago a Contribuinte qualquer

rendimento nesse ano calendário. Esse fato inclusive foi apontado pela Contribuinte em sua impugnação e, ainda assim, ela não buscou junto a referida empresa a eventual retificação das informações já prestadas.

Embora tal declaração da pessoa jurídica à Receita Federal do Brasil não seja suficiente por si só para fins de confirmar o recebimento dos valores pela Contribuinte, este é mais um elemento que demonstra não estar respaldado o seu pedido.

É importante ressaltar que os registros contábeis, para constituírem meios de prova hábeis, devem estar acompanhados dos documentos que permitiram sua escrituração. Essa comprovação torna-se ainda mais primordial ante as divergências existentes entre as alegações apresentadas e as informações prestadas à Receita Federal pela empresa Jodata e por se tratar de rendimentos oriundos de distribuição de lucros, que não estão sujeitos à tributação na pessoa física. Sem um controle dessa contabilidade, rendimentos sujeitos à tributação poderiam ser declarados como isentos pelos contribuintes, ludibriando facilmente a Fazenda Nacional.

Assim, considerando que a Contribuinte não logrou comprovar o efetivo recebimento das quantias informadas no livro caixa, esse pleito também será indeferido.

Considero válidos os óbices levantados pelo julgador *a quo*, que não foram superados no recurso voluntário.

De fato, se a empresa é optante do SIMPLES, como afirmou a recorrente na impugnação (fl. 183), a legislação apenas lhe exige a escrituração de Livro Caixa.

Entretanto, como nem a pessoa jurídica informou os lucros distribuídos, nem o sujeito passivo declarou os valores recebidos em suas declarações de ajuste, considero que seria necessário se trazer aos autos provas complementares do efetivo pagamento a esse título.

Afinal, o Livro Caixa é documento contábil para o qual não se exigem maiores formalidades, tendo a cópia que se carrou aos autos sido emitida em 10/05/2006, não contendo qualquer informação de registro em Junta Comercial ou ao menos assinatura de contador. Nesse caso, para se comprovar o erro de fato, imprescindível a apresentação dos documentos que embasaram a escrituração.

c) Valores recebidos a título de pensão alimentícia pelos filhos da contribuinte:

A recorrente deseja que as quantias recebidas por seus filhos, a título de pensão alimentícia nos anos de 2001 a 2005, sejam consideradas como recursos para justificar o APD.

O julgado *a quo* não reconheceu os valores como origens, pelo fato da pensão alimentícia estar vinculada a despesas a esse título, dos filhos não terem sido informados como dependentes da fiscalizada, e dos gastos com a prole não terem sido computados como dispêndios, como demonstra o trecho a seguir transcrito (fls. 207 e verso):

PENSÃO ALIMENTÍCIA JUDICIAL

A Contribuinte entende que os rendimentos recebidos pelos filhos menores, Joana Cid da Hora Santos e Marcelo da Hora Santos, a título de pensão judicial, devem ser contabilizados no demonstrativo de evolução patrimonial.

(...)

Da leitura dos dispositivos legais, constata-se que o pagamento de pensão visa tão somente a cobrir gastos com as necessidades básicas e a educação dos filhos e do ex cônjuge.

No caso concreto, do exame do acordo firmado, verifica-se que a pensão paga pelo ex-cônjuge destina-se tão somente a cobrir despesas alimentícias, educacionais e médicas dos filhos da Contribuinte.

Como, na elaboração do fluxo, a Autoridade Fiscal baseou-se nas Declarações de Ajuste (DIRPF) apresentadas pela Contribuinte, onde os filhos não figuram como seus dependentes, as despesas médicas e de instrução deles não foram computadas como dispêndios/aplicações. Só foram lançadas como aplicações as despesas médicas da própria Contribuinte lançadas nas DIRPF entregues.

Assim, da mesma forma que os gastos com alimentação, instrução e despesa médicas dos menores não entram no fluxo, os valores recebidos por eles a título de pensão alimentícia também não devem entrar como origem para justificar acréscimo patrimonial.

Do exposto, não será acatado o pleito da Contribuinte para inclusão da pensão alimentícia recebida pelos filhos nos anos calendário 2001 a 2005.

A contribuinte alega que negar que o recebimento de pensão alimentícia seja considerado como fonte de recursos, sob o argumento de que a mesma é utilizada exclusivamente para alimentação, foge completamente à realidade, uma vez que não existe na prática essa destinação exclusiva, mesmo porque ela é bem superior ao valor de alimentos.

Sem razão a recorrente.

Sabe-se que é comum apresentar as declarações de ajuste em separado dos filhos que recebem pensão alimentícia, para reduzir o imposto apurado que envolveria a tributação em conjunto com os rendimentos do genitor que detém a guarda. Assim, confrontando-se a receita auferida com as deduções próprias de cada declarante, ou então com o uso do desconto simplificado, geralmente se obtém uma alíquota mais favorável.

Mas o uso dessa opção significa que todos os gastos com os filhos se encontram informados nas suas respectivas declarações, não sendo possível se trazer apenas os rendimentos auferidos por eles auferidos para a apuração do APD, sem considerar os dispêndios envolvidos com cada um.

d) Saldos de aplicações financeiras existentes no final do ano anterior:

A contribuinte pretende que o saldo de aplicação financeira de R\$ 139.889,56 em 31/12/2001 seja considerado como origem no ano de 2002, o saldo de R\$ 38.076,00 em 31/12/2002 sirva com origem no ano de 2003, o saldo de R\$ 43.591,23 em 31/12/2003 se

inclua com origem no ano de 2004, e que o saldo de R\$ 34.426,3 em 31/12/2004 seja incluído como origem do ano de 2005.

O acórdão recorrido não admitiu a solicitação, alegando que a simples existência de saldo de aplicação financeira não representa origem, pois é necessário que sejam resgatados para que possam justificar gastos, como demonstra o seguinte excerto do voto (fls. 208-v e 209):

APLICAÇÕES FINANCEIRAS

A Contribuinte requer a consideração, nos anos subseqüentes, dos saldos finais de aplicações financeiras, informado em suas Declarações dos anos calendário de 2001, no valor de R\$139.889,56, de 2003, no valor de R\$43.591,23, e de 2004, no valor de R\$34.426,33. Embora não tenha informado em sua Declaração, entende ainda que o saldo de aplicação financeira em 31/12/2002, no valor de R\$38.076,00, de conta conjunta mantida com os filhos, deve integrar o fluxo do ano calendário 2003. Anexa Informe Anual do Citibank e do BankBoston (fls. 195 e 198).

Cumprе esclarecer que a existência dos saldos de aplicações financeiras em 31 de dezembro não é hábil a acobertar acréscimos patrimoniais apurados no ano seguinte. Os saldos no final do ano representam apenas recursos latentes passíveis de utilização, pois estão aplicados, da mesma forma que um imóvel ou qualquer outro bem que o contribuinte detenha naquele momento. Tais recursos só podem servir para respaldar novos dispêndios no momento em que sejam sacados ou resgatados. O mesmo ocorre com os demais bens que o contribuinte possua: só servem para comprovar um acréscimo do patrimônio no momento em que se recebe o valor pelo qual foram vendidos, limitando-se ao montante efetivamente auferido na alienação.

A Contribuinte precisaria anexar o extrato anual da aplicação financeira para que os saques efetuados sejam considerados como recursos no fluxo, desde que também reste demonstrado que os depósitos efetuados nas aplicações financeiras estão lastreados em rendimentos já tributados, isentos ou não tributáveis.

Desta forma, não podem ser considerados como origem, para fins de apuração da variação patrimonial a descoberto, os saldos de aplicações financeiras existentes em 31 de dezembro dos anos anteriores.

Cumprе ressaltar, entretanto, que a Autoridade Fiscal inseriu, no ano calendário 2002, o valor de R\$139.889,56, distribuído igualmente entre os doze meses do ano (linha 1.7 – Saldo em Aplicação Financeira no Início do Período), aceitando que a Contribuinte resgatou todo o valor aplicado ao longo daquele ano, uma vez que, na Declaração de Ajuste 2003, ela informou o saldo zerado em 31/12/2002.

Como já dito neste voto, os procedimentos adotados pela Autoridade autuante não vinculam esta instância de julgamento e esse procedimento não será adotado para os outros anos calendário. Caberia à Contribuinte, como já dito, apresentar os extratos anuais dos investimentos, contendo todas as aplicações e os resgates, de modo a serem aproveitados nos fluxos.

A recorrente argumenta que, se o auditor considerou o saldo final de aplicação financeira no ano como dispêndio, esse saldo deve ser utilizado para acobertar acréscimos patrimoniais apurados no ano seguinte.

Verifico que a fiscalização utilizou como critério considerar o saldo inicial de aplicação financeira de um ano como recurso, e o saldo final como dispêndio daquele ano, conforme informado nas declarações de ajuste, dividindo esses valores na proporção de 1/12 por mês, pelo fato da contribuinte não ter indicado como deveria ser feito o rateio mensal. Desta forma, quando ocorrer um aumento no investimento, a diferença corresponderá a uma aplicação de recursos. Ao contrário, uma diminuição nos valores aplicados indicará uma origem de recursos a justificar o acréscimo patrimonial.

Assim, na declaração de ajuste do exercício de 2002, referente ao ano-calendário 2001, a aplicação financeira não tinha saldo inicial, e possuía um saldo final de R\$139.889,56 (fl. 9). Assim, o valor do saldo final foi considerado como dispêndio no APD do ano-calendário de 2001 (fls. 80 e 81), na proporção de 1/12 por mês.

Já na declaração de ajuste do exercício de 2003, referente ao ano-calendário 2002, a aplicação financeira tinha saldo de R\$139.889,56, e não possuía um saldo no final do período (fl. 15). Assim, o valor do saldo inicial foi considerado como origem no APD do ano-calendário de 2002 (fls. 82 e 83), na proporção de 1/12 por mês.

Na declaração de ajuste do exercício de 2004, referente ao ano-calendário 2003, a aplicação financeira não tinha saldo inicial, e possuía um saldo final de R\$43.591,23 (fl. 21), o que fez com que fosse considerado como dispêndio no APD do ano-calendário de 2003, na proporção de 1/12 por mês (fls. 84 e 85).

Entretanto, na declaração de ajuste do exercício de 2005, referente ao ano-calendário 2004, essa mesma aplicação financeira iniciou com saldo de R\$43.591,23 e terminou com saldo de R\$34.426,30 (fl. 24), mas o APD do ano-calendário de 2004 não considerou nem o saldo inicial como origem, nem o final como dispêndio (fls. 86 e 87).

Do mesmo modo, na declaração de ajuste do exercício de 2006, referente ao ano-calendário 2005, a aplicação financeira tinha saldo inicial de R\$34.426,30 e saldo final de R\$3.158,47 (fl. 28), mas o APD do ano-calendário de 2005 não considerou nem o saldo inicial como origem, nem o final como dispêndio (fls. 88 e 89).

Discordo do julgador *a quo* na parte em que afirmou não estar vinculado às opções feitas pela autoridade lançadora, quando não admitiu que o saldo inicial de aplicação financeira fosse utilizado como origem do APD. O julgamento administrativo tem que manter coerência com os critérios adotados no lançamento. Se dele discorda, deve cancelar todas as suas consequências na autuação. Mas se com ele concorda, deve garantir sua aplicação por inteiro. Não é possível se manter o critério apenas na parte que prejudica o autuado, permitindo a utilização do saldo final da aplicação financeira de 2003 como dispêndio naquele ano, mas não o considerando como origem do ano seguinte.

Assim, ajustando o lançamento aos critérios jurídicos adotados, penso ser necessário reconhecer os saldos iniciais das aplicações financeiras dos anos de 2004 e 2005, como origens no APD daqueles anos, e os respectivos saldos finais como aplicações, na proporção de 1/12 por mês, o que implicará:

- Considerar 12 parcelas mensais de R\$ 3.632,60 (1/12 de R\$43.591,23) como origens e 12 parcelas mensais de R\$2.868,86 (1/12 de R\$34.426,30) como aplicações no APD de 2004;

- Considerar 12 parcelas mensais de R\$2.868,86 (1/12 de R\$34.426,30) como origens e 12 parcelas mensais de R\$263,21 (1/12 de R\$3.158,47) como aplicações no APD de 2005.

Entretanto, não é possível se atender o pedido para se considerar o saldo da aplicação no Citybank, em 31/12/2002, de R\$ 38.076,00, correspondente à Fundo de Aposentadoria Programada Individual – FAPI, em nome da recorrente e de seus filhos (fl. 195), como origem no APD de 2003.

Como já visto, esse valor deveria ser considerado como origem em 2003 e como dispêndio em 2002. Além disso, por pertencerem à contribuinte e a seus filhos, que declaram em separado, deveriam ser entre eles rateados. De qualquer modo, faltam informações sobre os saldos desse investimento nos outros anos para a utilização correta dessa aplicação financeira no APD.

e) Recursos em espécie:

A recorrente pede que os recursos em espécie informados na declaração de ajuste do ano anterior sejam utilizados como origens no cálculo do APD do ano seguinte. Assim, pugna que se considere como origens os valores de R\$ 20.000,00 e R\$45.000,00 nos APDs de 2004 e 2005, respectivamente.

O acórdão recorrido não admitiu essa origem, alegando que caberia à contribuinte vincular o dinheiro em espécie a alguma operação que lhe deu origem, como demonstra o trecho a seguir transcrito (fls. 208 e verso):

DINHEIRO EM ESPÉCIE

Para os anos calendário 2004 e 2005, a Contribuinte pede que sejam considerados os valores em espécie informados no quadro de Bens e Direitos. Afirmar que existe jurisprudência que os valores declarados devem ser aproveitados pela Autoridade Fiscal na elaboração do fluxo.

Analisando-se os fluxos elaborados pela Autoridade Fiscal, constata-se que, em relação ao ano calendário 2005, a Autoridade Fiscal inseriu o valor de R\$45.000,00, informado pela Contribuinte como dinheiro em espécie na sua Declaração, na linha 1.9 (disponibilidade declarada em espécie, inclusive em moeda estrangeira), rateando o valor entre os doze meses do ano.

Entretanto, o procedimento adotado pela Autoridade autuante não vincula esta instância de julgamento. Na forma do artigo 29 do Decreto nº 70.235/72 (que rege o Processo Administrativo Fiscal – PAF), a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, na apreciação da prova.

No caso concreto, constata-se que a Contribuinte limita-se a alegar que informou da existência de dinheiro em espécie em suas Declarações.

Cumprе salientar que todas as informações constantes da Declaração estão sujeitas a comprovação e, no caso, o ônus da prova é do Contribuinte.

Sendo certo que nenhum dinheiro em espécie surge na casa da Contribuinte da noite para o dia, sem uma operação que lhe dê respaldo, seu pleito deve ser indeferido. Caberia a ela atrelar essa disponibilidade a uma origem, como, por exemplo, a venda de um bem ou recebimento de algum outro rendimento.

Quanto a jurisprudência administrativa, cumpre esclarecer que as decisões proferidas no sentido pretendido pela Contribuinte não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

(...)

No voluntário, a recorrente questiona a não aceitação dos valores em espécie declarados como origens, pois eles teriam sido considerados como aplicações de recursos nos anos anteriores.

Verifico que a fiscalização utilizou, para os recursos em espécie, o mesmo critério aplicado às aplicações financeiras: considerar o saldo inicial como recurso e o final como dispêndio de cada ano, conforme informado nas declarações de ajuste, dividindo esses valores na proporção de 1/12 por mês.

Assim, na declaração de ajuste do exercício de 2004, referente ao ano-calendário 2003, foi declarado um saldo final de dinheiro em espécie de R\$20.000,00, sem saldo inicial (fl. 21), o que fez com que esse valor fosse considerado como dispêndio no APD do ano-calendário de 2003 (fls. 84 e 85), na proporção de 1/12 por mês.

Já na declaração de ajuste do exercício de 2005, referente ao ano-calendário 2004, o dinheiro em espécie foi informado com saldo inicial de R\$20.000,00 e final de R\$45.000,00 (fl. 24). Entretanto, os valores foram transferidos incorretamente à planilha que apurou o APD de 2004 (fls. 86 e 87), pois o valor de R\$20.000,00, que deveria ter sido informado como origem, foi incluído como aplicação, e o valor de R\$45.000,00, que deveria ter sido considerado como dispêndio, não foi incluído.

Na declaração de ajuste do exercício de 2006, referente ao ano-calendário 2005, o dinheiro em espécie foi informado com saldo inicial de R\$45.000,00 e sem saldo final (fl. 28), tendo o APD do ano de 2005 considerado esse valor como origem, na proporção de 1/12 por mês (fls. 89 e 90).

Independentemente da discussão sobre a possibilidade de considerar dinheiro em espécie informado na declaração de ajuste como origem válida na apuração de APD, reforço a convicção de ser necessário se manter os critérios jurídicos adotados no lançamento. Se o agente fiscal admitiu esse tipo de recurso em um ano, deve-se repetir a escolha nos demais exercícios.

Assim, a única correção a fazer seria no APD do ano de 2004, considerando R\$20.000,00 como origem e R\$45.000,00 como dispêndio. Entretanto, esse procedimento pioraria a situação da recorrente, o que não é possível, pois o recurso em análise não é da Fazenda Nacional. Desta forma, penso ser necessário apenas admitir o valor de R\$20.000,00 como origem, na proporção de 1/12 mensais (R\$1.666,67), no ano de 2004, já que esse valor foi considerado como dispêndio no ano de 2003.

f) Aproveitamento das sobras entre os anos:

Resta apenas analisar a possibilidade de utilização do saldo positivo disponível em dezembro de um ano como origem no APD de janeiro do ano seguinte.

Apesar da matéria não ter sido trazida especificamente no voluntário, ela foi ventilada na impugnação, e analisada na decisão de 1ª instância. De qualquer modo, por dizer respeito à forma de apuração do acréscimo patrimonial, penso ser necessária apreciá-la de ofício.

O acórdão recorrido considerou não ser possível a transferência de sobras entre anos-calendários nos seguintes termos (fl. 209):

Embora não se alongue sobre o assunto, a Contribuinte menciona em sua impugnação que, nos demonstrativos elaborados, houve sobra de recursos em alguns anos, dando a entender que deveriam ser repassados para o ano seguinte.

Cabe esclarecer que esses recursos são encarados como uma sobra fictícia. Isto porque, na elaboração do fluxo, deixam de ser consideradas as despesas cotidianas (alimentação, vestuário, transporte, entre outras), em procedimento que beneficia o Contribuinte, resultando sempre em um saldo maior que o real. Assim, se o contribuinte não consegue demonstrar que essa sobra não foi consumida, não cabe o aproveitamento para o ano seguinte. Neste sentido é o entendimento do Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme se vê no Acórdão nº 104-16.448/98:

*IRPF – BASE DE CÁLCULO – PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA – O Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovados pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro (“fluxo de caixa”), onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte. Entretanto, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja **dentro do mesmo ano-base**. (grifou-se)*

De fato, existe forte discussão neste CARF sobre a possibilidade das sobras de um ano serem aproveitadas no seguinte. Enquanto alguns consideram que se essas sobras de fato existissem, deveriam ter sido informadas na declaração de ajuste daquele exercício, outros julgam que não existe argumento razoável para se admitir o aproveitamento dentro de um mesmo ano, mas impedi-lo para anos subsequentes.

Abaixo, seguem acórdãos, no âmbito da 2ª Seção, que adotam os dois posicionamentos:

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. APROVEITAMENTO DE SOBRAS DE RECURSOS.

As sobras de recursos apuradas em um determinado mês devem ser transferidas para o seguinte. Eventual sobra constatada ao final de dezembro do ano-calendário pode ser considerada no cálculo do mês de janeiro do ano seguinte, ~~mormente quando~~

devidamente comprovada, constando do levantamento da evolução patrimonial do contribuinte efetuado pela autoridade lançadora. (Acórdão nº 2801-001.642, 1ª Turma Especial, Sessão de 08 de junho de 201, Rel. Antonio de Pádua Athayde Magalhães)

ACRÉSCIMO 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. (Acórdão nº 2202-00.606, 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 18 de junho de 2010, Rel. Nelson Mallmann)

No momento, opto por adotar a posição mais restritiva. Se realmente a sobra de recursos no final do ano tivesse representado um aumento patrimonial, ela teria sido informada na declaração de bens e direitos, compondo o patrimônio disponível. Se não foi, deve-se presumir que foi consumida com outros gastos não computados na apuração do APD. Não se pode perder de vista que o procedimento fiscal é bastante favorável ao contribuinte, pois leva em consideração todas as fontes de receita existentes, mas somente se utiliza das despesas disponíveis, sem se aprofundar na pesquisa dos dispêndios realizados nos extratos bancários e cartões de créditos, por exemplo.

Por outro lado, como não existe informação sobre a composição do patrimônio durante o ano-calendário, deve-se permitir o aproveitamento das sobras de recursos entre os meses daquele ano.

Assim, entendo não ser possível admitir a utilização do saldo disponível positivo em dezembro de um ano como origem em janeiro do ano subsequente.

CONCLUSÃO

Desta forma, devem-se refazer os cálculos dos APDs dos anos de 2004 e 2005, considerando-se as origens e dispêndios discriminadas nos itens “d” e “e”.

Assim, no ano de 2004, deve-se considerar como origens, mensalmente, R\$3.632,60 (1/12 de R\$43.591,23) e R\$1.666,67 (1/12 de R\$20.000,00), e como dispêndios R\$2.868,86 (1/12 de R\$34.426,30). Desta forma, mensalmente, devem-se acrescentar recursos na ordem de R\$2.430,41 (3.632,60+1.666,67- 2.868,86).

Esse valor é capaz de suplantar todos os acréscimos a descoberto de 2004, pois todos são inferiores a R\$2.430,41.

Processo nº 18471.001793/2006-05
Acórdão n.º **2101-001.356**

S2-C1T1
Fl. 245

No ano de 2005, deve-se considerar como origens, mensalmente, R\$2.868,86 (1/12 de R\$34.426,30), e como dispêndios R\$263,21 (1/12 de R\$3.158,47). Desta forma, mensalmente, devem-se acrescentar recursos na ordem de R\$2.605,65 (2.868,86- 263,21).

Como o único acréscimo a descoberto de 2005 se deu apenas em dezembro, no valor de R\$30.128,13, e os novos recursos, acumulados entre janeiro e dezembro, totalizam R\$ 31.267,80 (2.605,65 X 12), ele também se encontra justificado.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para cancelar todos os acréscimos patrimoniais a descoberto dos anos de 2004 e 2005.

(assinado digitalmente)
José Evande Carvalho Araujo