



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

Processo nº 19515.722193/2013-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-004.782 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de novembro de 2018
Matéria IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.
Recorrente SALUSTIANO COSTA LIMA DA SILVA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA. FLUXO FINANCEIRO. TRANSFERÊNCIAS ENTRE CONTAS CONTÁBEIS.

O fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos será apurado, mensalmente, considerando-se todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo contribuinte. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda declarada disponível (tributada, não tributada ou tributada exclusivamente na fonte).

Meras transferências entre contas contábeis não se caracterizam como novos dispêndios e não devem compor o fluxo financeiro do contribuinte para a análise de eventual acréscimo patrimonial a descoberto.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. MESMO MEIO DE PROVA UTILIZADO PELA FISCALIZAÇÃO.

Não pode a fiscalização utilizar o meio de prova apenas quando lhe convém e desprezá-lo em relação a outras informações neles contidas sem uma razão sólida e convincente para tanto.

Deve-se acatar as razões do contribuinte quando o mesmo documento que embasou a lançamento atestar que não ocorreram os dispêndios, sem a necessidade de comprovação mediante outros meios, haja vista que a fiscalização atestou a idoneidade de tal documento (mesmo que tacitamente) ao utilizá-lo como meio de prova para a elaboração do fluxo financeiro do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Debora Fofano, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário de fls. 3611/3627, interposto contra decisão da DRJ em São Paulo/SP, de fls. 3568/3575, a qual julgou procedente o lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF de fls. 3128/3135, lavrado em 11/10/2013, relativo ao ano-calendário de 2008, com ciência do RECORRENTE em 16/10/2013, conforme AR de fls. 3137.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado em função de Acréscimo Patrimonial a Descoberto, no valor histórico de R\$ 1.658.849,46 já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício de 75%.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls 3100/3110, atribuiu-se ao contribuinte a infração de omissão de rendimentos caracterizada por acréscimo patrimonial à descoberto, por excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos compatíveis declarados.

A autoridade fiscal afirma que, da análise da documentação fornecida pelo RECORRENTE, assim como das informações constantes no banco de dados da RFB e na Declaração de Ajuste do próprio contribuinte, foi elaborado o demonstrativo do fluxo financeiro tendo sido constatado que o contribuinte apresentou APD conforme abaixo:

Mês	Valor (R\$)
01/2008	1.986.851,03
02/2008	830.290,92
Total anual	2.817.141,95

A análise comparativa da evolução patrimonial do RECORRENTE foi compilada na tabela de fls. 3111/3112, com suporte nas tabelas anexas de fls. 3113/3127.

De acordo com o TVF, na confecção do demonstrativo da evolução patrimonial foram utilizados os critérios descritos às fls. 3101/3110, dos quais destaca-se:

“(…)

VIII) Empréstimos recebidos/concedidos pessoas jurídicas:

Considerados valores conforme Livro Diário nº 38 relativo ao ano calendário 2008 da empresa Agro Pecuária Quatro A. Ltda CNPJ 50.666.817/0001-71 registrado na JUCESP em 02/09/2013 e Razão (Conta 22211) apresentados pelo contribuinte.

Cabe informar:

- que conforme informação constante do Sistema da Receita Federal do Brasil a empresa Agro Pecuária Quatro A. Ltda é tributada pelo Lucro Real desde 1999.

- que conforme informação do contribuinte confirmada pelo Livro Diário ano calendário 2008 o valor lançado na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) entregue pelo contribuinte em época própria no item Declaração de Bens e Direitos a título de crédito em conta corrente junto à Agro Pecuária Quatro A está incorreto onde consta saldo inicial R\$ 1.056.170,95 e saldo final R\$ 3.283.312,97 o valor correto seria saldo inicial (- R\$ 3.020.160,57) e saldo final R\$ 2.579.133,58, conforme consta na Contabilidade.

- que conforme informação do contribuinte parte dos valores lançados em 01/01 na conta 22211 relativa ao ano calendário 2008 se referem conforme histórico à transferências entre contas Consolidação de saldos isto é não envolvendo movimentação de numerário em 2008 já que as transferências de numerário ocorreram em outros anos calendário (1998 a 2007).

- que conforme copia do Termos de Abertura dos Livros Diário apresentados pelo contribuinte 'constatamos as seguintes situações:

Ano calendário 1998 sem registro na JUCESP

Ano calendário 2005 registrado na JUCESP em 2010;

Ano calendário 2006, 2007 e 2008 registrados na JUCESP em 02/09/2013, isto é após o Início do procedimento Fiscal.

O contribuinte foi intimado em 11/09/2013 a comprovar os lançamentos relativos à transferências entre contas Consolidação de saldos, porém os documentos apresentados (Planilhas de posição da Conta 22211 acompanhadas de cópias de Termo de abertura e encerramento de Livros Diário e de fls. do Livro Diário onde constam os lançamentos) não foram suficientes para comprovar a ocorrência destas transferências pois os Livros Diário não foram registrados em época própria. Assim a fiscalização considerou na Análise todos os valores lançados na contabilidade conta 22211. (...)”

Da Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 3141/3154 em 13/11/2013. Assim pode ser resumida a impugnação:

- - O RECORRENTE entende que o fato que originou o lançamento decorreriam de apuração feita pela fiscalização descrita no tópico VIII do relatório fiscal (“Empréstimos recebidos/concedidos pessoas jurídicas”), precisamente na desconsideração da consolidação de mútuos com empresa Agropecuária Quatro “A” Ltda. (doravante referida como Empresa) da qual o contribuinte é sócio e que, tributada pelo lucro real desde 1999, somente registrou os livros diário referentes aos anos-calendário 2006, 2007 e 2008 na Jucesp em 02/09/2013, após o início do procedimento fiscal.
- - Conforme a própria fiscalização admite (e o contribuinte reconhece), a DIRPF apresentada pelo RECORRENTE, relativa ao ano-calendário 2008, contém incorreções. Assim, a autoridade fiscal usou documentos da Empresa da qual o interessado é sócio para verificar os empréstimos concedidos/recebidos em conta corrente junto à Empresa e lavrar o Auto de Infração.
- - Neste sentido, o RECORRENTE apresentou à fiscalização cópia do Livro Diário do período de 01/01/2008 a 31/12/2009 das contas contábeis nº 22211-7, nº 22212-1, nº 22214-0, nº 22215-5, nº 22219-3, nº 22220-6, nº 22221-0 e nº 22222-5 (fls. 3185/3470) assim como Livro razão constando todas as mencionadas contas (fls. 3471/3498).
- - Afirma que foi com base no mencionado Livro Razão que a fiscalização verificou a dívida do RECORRENTE com a Empresa, no valor de R\$ 3.020.160,57 (saldo de 31/12/2007), conforme valor lançado na conta contábil nº 22211 em 01/01/2008. De igual forma, a autoridade fiscal alegou que o RECORRENTE prestou-lhe informações acerca da existência de valores lançados nesta mesma conta 22211, referentes à transferências entre contas para consolidação do saldo do empréstimo (no valor de R\$ 3.037.354,00), não envolvendo movimentação de numerário em 2008 já que as transferências de numerário do RECORRENTE para a Empresa ocorreram em outros anos calendário (1998 a 2007).
- - Contudo, a autoridade fiscal entendeu que o RECORRENTE não comprovou devidamente a existência de créditos em seu favor, de forma que os valores lançados a título de pagamentos realizados à empresa (no total de R\$ 3.037.354,00) foram considerados como patrimônio novo, gerando, em janeiro de 2008, um saldo a descoberto no importe de R\$ 1.986.851,03.
- - Ou seja, o RECORRENTE alega que de fato existia a dívida

com a Empresa de R\$ 3.020.160,57 em 01/01/2008, relativa a empréstimos por ele recebidos até 31/12/2007 (ou seja, não foi empréstimo recebido em janeiro/2008), conforme apontam os livros contábeis da empresa. Contudo, o que o RECORRENTE não concorda é que a fiscalização considerou que houve amortização dessa dívida (empréstimo concedido/pagamento pelo RECORRENTE, ou seja, dispêndios) em janeiro/2008 no importe de R\$ 3.037.354,00, pois afirma que tal valor foi sendo pago até o ano de 2007 através de outras contas contábeis da empresa (nº 22212-1, nº 22214-0, nº 22215-5, nº 22219-3, nº 22220-6, nº 22221-0 e nº 22222-5); ocorreu que em janeiro/2008 os valores correspondentes ao crédito de R\$ 3.037.354,00 foram todos transferidos para a conta 22211-7, como soma do crédito escriturado em outras contas, através de lançamentos contábeis a fim de unificar/consolidar a conta corrente em nome do RECORRENTE perante a Empresa. Afirma que não houve a transferência de tal montante em janeiro/2008.

- - Com isso, afirma que não existiu o dispêndio de R\$ 3.037.354,00 em janeiro/2008, pois na realidade tal valor é um reflexo, uma consolidação, dos dispêndios realizados pelo RECORRENTE em outras contas contábeis nos últimos anos, e representavam valores que o RECORRENTE tinha a receber da Empresa até 31/12/2007.
- - O RECORRENTE alega que a atuação da Auditora Fiscal foi contraditória, por ora aceitar, ora negar os valores vinculados à contabilidade da empresa. Alegou que, se assumida a perspectiva de aceitar como verdadeiras as transferências entre as contas analisadas (também o saldo das outras contas) não haveria patrimônio a descoberto, mas sim saldo positivo de R\$ 17.194,24.
- - Justifica tal premissa a partir do raciocínio de que a Auditora Fiscal, diante da mesma documentação, reconheceu como verdadeira a soma relativa ao crédito da Empresa com o interessado (R\$ 3.020.160,57), mas não reconheceu os créditos do RECORRENTE com a Empresa (R\$ 3.037.354,00), a partir do que desconsiderou a compensação entre os créditos e débitos do contribuinte e da empresa.
- - Entendeu ser imotivada e injustificada a desconsideração das informações lançadas nos livros diários por não terem estes sido autenticados em época própria. Ademais, alega não haver motivo para a fiscalização considerar os livros em uma situação e desconsiderá-los em outra. Afirma que não houve qualquer argumento que colocasse em dúvida as informações constantes dos livros diário.
- - Somado a isso, argumenta que a Fiscalização teria aceito

diversos valores constantes da contabilidade da Empresa.

- - Afirma também que o documento de fl. 3552 comprovaria que houve incorreção no lançamento de aplicação financeira de R\$ 2.000.000,00 em fevereiro/2008, ao passo que, em sentido diverso, teria havido duas aplicações, cada uma com 50% do valor, tendo ocorrido uma em janeiro e outra em fevereiro.

Da Decisão da DRJ

A DRJ de origem julgou procedente o lançamento, conforme acórdão de fl. 3568/3575, com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2008

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

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

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. OPERAÇÕES DE MÚTUO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A alegação da existência de empréstimos contraídos perante terceiros, ou a eles concedidos, deve vir acompanhada de provas inequívocas da efetiva transferência dos numerários emprestados ou devolvidos, não bastando a simples informação nas declarações de bens do credor e do devedor. Inexistindo nos autos comprovação das transferências de numerário resultantes das supostas operações de mútuo entre o contribuinte e a empresa da qual é sócio, o que prejudica a caracterização das operações de mútuo, há que se manter a desconsideração do respectivo valor consolidado, como recurso, na Análise de Evolução Patrimonial Mensal.

LIVRO DIÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE ACEITAÇÃO QUANDO REGISTRADO APÓS A DATA PARA ENTREGA DA DIPJ.

Para fins de apuração do lucro real, poderá ser aceita, pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal, a escrituração do livro "Diário" autenticado em data posterior ao movimento das operações nele lançadas, desde que o registro e a autenticação tenham sido promovidos até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos do correspondente exercício financeiro.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A DRJ de origem, de logo, esclareceu que, quanto ao argumento da incerteza do momento em que 50% do valor de R\$ 2.000.000,00 investido em fevereiro/2008 havia saído - se no último dia útil de janeiro ou no primeiro dia útil de fevereiro -, aplicou-se o entendimento mais favorável ao contribuinte. No caso, em sendo uma saída de valores, foi considerada em fevereiro, não merecendo prosperar a insatisfação levantada.

No que se refere ao ponto da impugnação que trata da ausência de motivação e justificativa para que a Fiscalização não considerasse o livro diário, a acórdão da DRJ aponta a Instrução Normativa SRF nº 16, de 01 de março de 1984, a qual expõe o impedimento de se considerar, na fiscalização, o livro diário em razão da data de sua autenticação.

Alegou que o contribuinte tenta fazer crer que diversos valores lançados teriam se originado de mútuos com a sociedade da qual é sócio e, para tanto, apresenta os livros diários da Empresa, dos anos 1998 a 2007, sendo que, desses, o livro diário de 1998 não foi registrado na JUCESP e os de 2005 a 2008 foram registrados intempestivamente, conforme já esclarecido no Termo de Verificação Fiscal e como admite o contribuinte em sua impugnação.

No acórdão, fica esclarecido que, diante da intempestividade, os livros diários de 2005 a 2008 não poderiam ser considerados pela fiscalização e que as informações sobre empréstimos ou suas devoluções, contidas em declarações de ajuste anual, não fazem prova dos mútuos efetuados. Na existência de mútuos, torna-se imprescindível a comprovação do ingresso dos recursos oriundos de empréstimos supostamente contraídos pelo contribuinte ou de devoluções de empréstimos supostamente por ele concedidos. Desta forma, o RECORRENTE não comprovou suas alegações.

No tocante à impugnação de alguns valores constantes da contabilidade da Empresa aceitos pela Fiscalização, argumenta a DRJ que, no caso do valor de R\$ 85.862,48, tais documento seriam referentes a 31/12/2006 (fl. 3523), cujo livro diário foi registrado antes do início da fiscalização, em 2010, e no caso do valor de R\$ 50.000,00, este foi corroborado por documento do Banco Itaú (fl. 3545). Pelo fato de estarem documentados é que os valores foram aceitos pela fiscalização.

Entendeu que o contribuinte não apresentou documentos hábeis a afastar o lançamento, limitando-se a apresentar os livros diários da empresa da qual é sócio.

Nesses termos, foi mantido integralmente o crédito tributário lançado e julgada improcedente a impugnação.

Do Recurso Voluntário

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 17/02/2016, conforme AR de fls. 3579, apresentou Recurso voluntário de fls. 3611/3627 em 18/03/2016.

Em 10/03/2016, apresentou pedido de dilação de prazo por estar enfrentando dificuldades para ter acesso aos autos, tendo em vista problemas no funcionamento do sistema e-CAC, fato que restou cerceando seu direito de defesa.

Em suas razões recursais foram apresentados os temas a seguir descritos em tópicos, através do qual, basicamente, reiterou o raciocínio de defesa expresso em sua impugnação:

- I) O Livro-Diário da Agropecuária Quatro A é instrumento hábil a comprovar os fatos ocorridos em janeiro e fevereiro de 2008, pois:
- - Pugnou pela inaplicabilidade da IN 16/1984, na medida em que o livro-diário não está sendo utilizando como prova para fins de apuração do lucro real, mas, sim, como prova da natureza dos próprios valores nele lançados;
 - - Afirmou que o desprezo da contabilidade da AGROPECUÁRIA QUATRO A LTDA. somente seria possível como medida extrema, em que os registros não fossem confiáveis, e não quando supostamente lhe faltem meras formalidades;
 - - O Auto de Infração e o Acórdão cometem a mesma contradição ao aceitarem o livro-razão para a finalidade que lhes “aproveita” e ao inadmiti-lo, como prova, quando beneficia o Recorrente;
 - - A validade, como prova, de todas as informações anotadas no livro-diário da AGROPECUÁRIA QUATRO A LTDA. que sejam anteriores a 01.01.08, na medida em que foram aprovadas em fiscalização e/ou porque transcorrido o prazo do parágrafo único do art. 195 do CTN;
 - - eventual falha formal nos livros da AGROPECUÁRIA QUATRO A LTDA. não devem ser prejudicar o Recorrente, sob pena de transferir para este a pena por um ato que não seja de sua responsabilidade;
- II) Consolidação das contas de mútuo e a absoluta inexistência de novos empréstimos em 01/01/2008:
- - Ao contrário do que defendeu a fiscalização e manteve o Acórdão recorrido, os R\$ 3.037.965,69 não decorrem de novos mútuos, mas mera transferência entre contas contábeis realizada pela AGROPECUÁRIA;
 - - Tratando-se de simples movimentação contábil, faz-se absolutamente inaplicável exigir do Recorrente provas tais como se fossem novos mútuos;
 - - Evidentemente, mera movimentação contábil é incapaz de atrair a incidência do Imposto de Renda no caso presente, seja porque não é a hipótese de incidência, seja porque inexistente a alegada “Acréscimo Patrimonial a Descoberto”;
- III) Ainda fossem considerados mútuos, improcede a acusação fiscal de acréscimo patrimonial a descoberto, pois deveria ser computada como

origem em janeiro/2008 o valor de R\$ 3.020.160,57 relativo ao crédito do RECORRENTE perante a AGROPECUÁRIA QUATRO A LTDA.

Este recurso compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

A DRJ em São Paulo/SP entendeu pela manutenção do auto de infração quanto ao levantamento de acréscimo patrimonial não justificado e consequente configuração de omissão de rendimentos.

Deve-se esclarecer que a Lei 7.713/1988, art. 3º, § 1º é expressa ao caracterizar o acréscimo patrimonial injustificado como receita omitida. Veja-se.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 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.

Necessário notar que, no presente caso, o acréscimo patrimonial é configurado por aplicações/dispêndios notadamente superiores à disponibilidade financeira declarada pelo RECORRENTE, diante do que, por um silogismo simples e clara disposição legal, tem-se caracterizada a omissão de receita.

Faz-se essencial destacar, também, que o Fisco fica dispensado de provar, vide a presunção legalmente estabelecida, a omissão de rendimentos, visto que há o deslocamento do ônus da prova para o contribuinte quando a lei assim o determina.

Sobre o tema:

“VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - PROVA DOS RECURSOS –

O afastamento da variação patrimonial a descoberto somente é possível se há prova inequívoca do ingresso dos recursos. ” (Ac. 106-12203, sessão de 19/09/2001)

"IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – A tributação de acréscimo patrimonial não compatível com os rendimentos declarados, tributáveis ou não, só pode ser elidida' mediante prova em contrário. " (Ac. 102-42582, sessão de 12/12/1997)

*"PROVA - A prova da origem do acréscimo patrimonial deve ser adequada ou hábil para o fim a que se destina, isto é, sujeitar-se à forma prevista em lei para a sua produção, sendo inaceitável a sua substituição por outra forma, salvo motivo relevante que *impeça a produção adequada." (Ac. CSRF 01-0145/81)*

Nesta toada, visando justificar seu acréscimo patrimonial, o contribuinte juntou ao processo o livro diário da empresa Agropecuária Quatro A Ltda., da qual é sócio, como forma de comprovar que as movimentações financeiras autuadas são, em verdade, contratos de mútuo firmados entre ele e a pessoa jurídica mencionada.

Passamos, portanto, a analisar as alegações do contribuinte.

I. Da impossibilidade de utilização do Livro Caixa

O RECORRENTE defende que o registro do empréstimo é válido na medida em que foi escriturado no livro-diário da empresa, sendo a credibilidade das informações constantes neste livro desconsiderada pela fiscalização. Defende, para isso: (i) a inaplicabilidade da IN SRF nº 16/1984 sobre o presente caso; (ii) faz menção ao princípio da verdade material; (iii) busca descaracterizar a inutilização das referidas informações ao mencionar que a Fiscalização se utilizou das informações no livro-razão apenas quando a favor do Fisco; (iv) que as informações anotadas no livro-caixa anteriores a 01/01/2008 devam ser admitidas, vez que transcorrido o prazo previsto no parágrafo único, art.195 do CTN; e, por fim, (v) que, por se tratar de falha da empresa, não deveria ser responsabilizado pela ausência de autenticação do livro contábil.

Ocorre que não merecem prosperar os argumentos supramencionados, conforme será esclarecido.

A Instrução Normativa SRF nº 16, de 01 de março de 1984, dispõe, de forma expressa, sobre a necessidade da autenticação do livro diário ser realizada em momento em que ainda seja tempestiva a entrega da declaração de rendimentos do exercício financeiro correspondente, não restando dúvidas sobre a possibilidade de sua aplicação ao presente caso.

Note que a questão não é voltada somente para fins de apuração do Lucro da Pessoa Jurídica, mas reside na imprestabilidade do próprio livro em si como meio de prova, mormente quando o contribuinte é sócio da pessoa jurídica proprietário do livro diário.

Ao contrário do que alega o contribuinte, os requisitos da Instrução Normativa nº 16/84 não se restringem à utilização do livro diário para apuração do IRPJ, mas também devem ser observados quando se queira utilizar tais livros para qualquer outra finalidade de atestar a veracidade das informações contábeis, conforme trecho do acórdão abaixo transcrito, em que se admitiu as informações constantes em livro diário para comprovar a distribuição de lucros, pois foram cumpridos os requisitos da Instrução Normativa n. 16/84:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2008

*DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. SÓCIOS. PESSOA JURÍDICA
TRIBUTADA COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO.
COMPROVAÇÃO POR MEIO DE ESCRITURAÇÃO
CONTÁBIL.*

Quando cumpridas todas as formalidades previstas na Instrução Normativa n. 16/84 quanto ao Livro Diário, devidamente registrado e autenticado pelo órgão competente, e quando a contribuinte demonstra por meio de demonstrativo de mutação patrimonial da empresa, por ocasião do encerramento do exercício, que já possuía lucros acumulados passíveis de distribuição, aplica-se aos rendimentos a isenção do imposto de renda distribuídos à pessoa física.

(...)

(acórdão nº 2101-002.318 de 15/10/2013)”

Portanto, correta a decisão da DRJ.

Em tópico seguinte, o RECORRENTE afirma que “o desprezo da contabilidade da AGROPECUÁRIA QUATRO A LTDA. somente seria possível como medida extrema, em que os registros não fossem confiáveis, e não quando supostamente lhe faltam meras formalidades de registro e autenticação”. Embasa sua defesa em diversos julgados do CARF e conclui que a desclassificação da escrita contábil é procedimento que somente deve ser aplicado quando o contribuinte, intimado de forma clara e objetiva, deixa de regularizar a sua escrita; e que tal entendimento resulta do princípio da verdade material, que deve ser aplicado ao presente caso.

Ocorre que os julgados apresentados pelo RECORRENTE são de casos em que se discute o arbitramento do lucro de pessoas jurídicas. As ementas de acórdãos apresentadas pelo RECORRENTE convergem para o entendimento de que a ausência do registro do Livro Diário não é causa suficiente para justificar o arbitramento do lucro quando a empresa possui escrituração contábil contendo elementos necessários para a apuração do tributo.

Este não é o caso em questão. No presente processo, não houve arbitramento de lucro nem a autoridade lançadora desprezou a escrita contábil da AGROPECUÁRIA QUATRO A LTDA. A fiscalização não aceitou o Livro Diário como meio de prova por falta de sua autenticação e registro tempestivo.

A invocação de princípios como o da boa-fé, da verdade material e do “*in dubio pro contribuinte*” esbarra, portanto, no princípio da legalidade, visto que há norma específica que expressamente dispõe sobre um requisito formal.

Portanto, insubsistente também esses argumentos.

O RECORRENTE pleiteia, também, a impossibilidade de o Fisco contestar informações dispostas nos livros contábeis anteriores a janeiro/2008, por essas já terem sido

alcançadas pela decadência. Alega que tal documentação já foi alvo de fiscalização anterior em que foi analisado o registro contábil da empresa (fls. 3499/3521) e, ao final, encerrada sem apuração de crédito tributário (fl. 3510). No entanto, conforme fl. 3500 e 3510, o período analisado pelo Fisco à época foi o ano-calendário 2005, ao passo que o período objeto da presente autuação é o ano-calendário 2008.

Ainda no mesmo tópico, afirma que a transcorreu o prazo decadencial para conservar os livros obrigatórios e escrituração comercial e fiscal, nos termos do art. 195, parágrafo único do CTN. Neste sentido, a documentação da empresa não poderia ser utilizada. Ocorre que os livros contábeis verificados pela fiscalização no presente caso são relativos ao ano-calendário 2008, sendo assim não transcorreu o prazo decadencial para a análise desses livros pela autoridade fiscal, já que o RECORRENTE teve ciência do lançamento em 16/10/2013.

Portanto, pelos motivos acima expostos, entendo que o livro-caixa apresentado não se presta como documentação hábil para comprovar a validade do contrato de mútuo firmado entre o RECORRENTE e a pessoa jurídica Agropecuária Quatro A.

II. Do Acréscimo Patrimonial a Descoberto: Alegação de Consolidação das contas de mútuo e inexistência de novos empréstimos em 01/01/2008

Mesmo sem a possibilidade de utilizar o Livro Diário, entendo que assiste razão ao RECORRENTE no mérito da questão envolvendo a inexistência do APD.

Pelo o que consta do Termo de Verificação Fiscal, os documentos apresentados pelo RECORRENTE *“não foram suficientes para comprovar a ocorrência destas transferências pois os Livros Diário não foram registrados em época própria. Assim a fiscalização considerou, na Análise do APD, todos os valores lançados na contabilidade conta 22211”*. Com base nessas alegações, entendo que, a despeito da impossibilidade de utilização do livro diário, a autoridade fiscal considerou como válidas as demais escritas contábeis da Pessoa Jurídica, tanto que utilizou, expressamente, os valores lançados na conta contábil 22211 para a construção do fluxo financeiro do RECORRENTE

Diante da não utilização do livro diário, entendo que tais valores foram extraídos do livro razão de fls. 3472/3483. Analisando este documento combinado com a planilha de análise da evolução patrimonial (fls. 3111/3112) verifica-se que os valores dos empréstimos (tanto os créditos como os débitos no livro razão, respectivamente dispêndios e origens do RECORRENTE) foram acatados indistintamente pela fiscalização sem a necessidade de comprovação das transferências. Ou seja, os lançamentos no livro razão foram utilizados tanto para compor as origens do recorrente como também os seus dispêndios.

Se a fiscalização aceitou os valores expressos na conta 22211 do livro razão, é porque verificou a sua validade. Assim, entendo que seria de rigor aceitar também o histórico das informações de cada lançamento, e não somente acatar os dados que convém à autoridade fiscal.

Ao aceitar que os lançamentos a crédito na conta 22211 em 01/01/2008 seriam novos mútuos fornecidos pelo RECORRENTE à Empresa, desprezando o histórico de cada lançamento que informava serem tais valores transferências de outras contas, a autoridade

fiscal jogou para o contribuinte o ônus de realizar uma prova negativa, ou “prova diabólica”, pois exigiu que o mesmo comprovasse através de outros documentos que não efetuou aqueles empréstimos naquela data.

A conta 22211 (em que se baseou a fiscalização para compor os valores da evolução patrimonial do RECORRENTE) apresentava em 01/01/2008 saldo de R\$ 3.020.160,57 a débito, o que significa que a Empresa era credora do RECORRENTE naquele momento.

Neste sentido, verifica-se que, conforme aponta o RECORRENTE, os primeiros lançamentos a crédito na conta 22211 representam nitidamente uma transferência de valores de outras contas contábeis para a conta 22211. E nessas outras contas contábeis, os saldos eram credores, o que significa que a empresa era devedora naqueles valores. Segue quadro elaborado pelo contribuinte em seu recurso, onde demonstra os valores transferidos para a conta 22211 e as contas de origem (fl. 3622):

Agropecuária Quatro A LTDA.					
Conta Contábil	Saldo Inicial 31/12/2007	Débito	Crédito	Conta de Contrapartida	Saldo Final 01/01/2008
22212-1	108.608,82	108.608,82	-	22211-7	R\$ 0,00
22214-0	931.569,20	931.569,20	-	22211-7	R\$ 0,00
22215-5	2.726,48	2.726,48	-	22211-7	R\$ 0,00
22219-3	438.762,52	438.762,52	-	22211-7	R\$ 0,00
22220-6	1.428.439,73	1.428.439,73	-	22211-7	R\$ 0,00
22221-0	88.713,06	88.713,06	-	22211-7	R\$ 0,00
22222-5	38.535,00	38.535,00	-	22211-7	R\$ 0,00
Total	3.037.354,81	3.037.354,81	-	-	-

Portanto, o que foi feito, seguindo a análise estrita do livro razão (sem adentrar na análise do livro diário), foi a mera transferência dos saldos credores de outras contas contábeis para abater o saldo devedor da conta 22211. Ou seja, não foi um aporte financeiro novo, um desembolso, feito naquele momento pelo RECORRENTE pessoa física, mas sim uma transferência de outras contas do passivo (cujos saldos eram credores, ou seja, representavam dívidas da Empresa) para concentrar tudo na conta 22211, também do passivo (que estava com saldo devedor, o que representava crédito da Empresa em face do RECORRENTE).

O mesmo livro razão adotado pela fiscalização para elaborar o fluxo financeiro do RECORRENTE aponta que os lançamentos a crédito na conta 22211 em 01/01/2008 tiveram origem em transferência de outras contas, conforme pode ser verificado à fl. 3473 (conta 22211), fl. 3477 (contas nº 22212, nº 22214, nº 22215, nº 22219 e nº 22220) e fl. 3478 (contas nº 22221 e nº 22222).

Assim, os mútuos entre o RECORRENTE e a empresa a partir de jan/2008 passaram a ser controlados somente na conta 22211, conforme assimilou a própria fiscalização e como pode ser observado do próprio livro razão, em que a única movimentação das outras contas em 2008 somente foi feita para transferir o saldo credor para a conta 22211, o que zerou o saldo das demais contas.

Resta saber se essas outras contas também serviam para controlar valores entre a Empresa e o RECORRENTE.

Conforme constatado pela fiscalização, era por meio da conta nº 22211 que o RECORRENTE e a Empresa controlavam os mútuos realizados entre si. Porém, como bem

afirma o RECORRENTE, é possível constatar a existência de diversas contas que controlavam valores pagos pela Empresa ao RECORRENTE, e vice-versa. E foram nessas contas que apurou-se saldo credor (dívida da empresa perante o contribuinte), cujos montantes foram transferidos para a conta nº 22211 a fim de consolidar a dívida existente entre o RECORRENTE e a Empresa.

Esta constatação pode ser feita sem a análise do livro diário, que foi rejeitado em decorrência de seu registro e autenticação intempestivo. A partir da análise do Livro Razão, verifica-se que a conta 22211 era denominada “Salustiano Costa Lima da Silva” (nome do RECORRENTE). As demais contas em que o RECORRENTE alega terem sido controlados valores circulados entre ele e a Empresa possuem as seguintes denominações:

- conta nº 22212: SCLS – Edifício Cal Center II;
- conta nº 22214: SCLS – Imóvel;
- conta nº 22215: SCLS – Morro Azul;
- conta nº 22219: SCLS – CBPO;
- conta nº 22220: SCLS – Vila Lobos;
- conta nº 22221: Mútuo de ações – CVRD; e
- conta nº 22222: Mútuo de ações – Itaú.

Noto que a maioria das contas possuem a sigla SCLS, que, na minha análise, representa as iniciais do nome do RECORRENTE (Salustiano Costa Lima da Silva).

Ademais, todas as mencionadas contas fazem parte de um mesmo grupo contábil, como se pode observar de suas numerações no plano de contas, conforme abaixo demonstrado, de acordo com informações extraídas do próprio livro razão (fls. 3473/3478)

- Conta nº 22211 equivale no plano de contas ao nº 2.2.02.01.001.00
- conta nº 22212 equivale no plano de contas ao nº 2.2.02.01.002.00;
- conta nº 22214 equivale no plano de contas ao nº 2.2.02.01.004.00;
- conta nº 22215 equivale no plano de contas ao nº 2.2.02.01.005.00;
- conta nº 22219 equivale no plano de contas ao nº 2.2.02.01.009.00;
- conta nº 22220 equivale no plano de contas ao nº 2.2.02.01.010.00;
- conta nº 22221 equivale no plano de contas ao nº 2.2.02.01.011.00; e
- conta nº 22222 equivale no plano de contas ao nº 2.2.02.01.012.00.

Ou seja, de acordo com a numeração do plano de contas, as mencionadas contas contábeis acima estão em um mesmo grupo e se diferenciam por apenas um nível (o

último), o que demonstra serem da mesma natureza. Em outras palavras: se a fiscalização entendeu que a conta nº 22211 representa os lançamentos onde são controlados os empréstimos firmados entre o RECORRENTE e a Empresa, deve-se subentender que as demais contas acima também têm por objeto controlar empréstimos firmados pela empresa.

As duas primeiras numerações das contas (“2.2.”) representa os seus dois primeiros níveis, ou seja, que é uma conta do passivo (2.x), mais precisamente do passivo não circulante (2.2).

A partir do terceiro nível do plano de contas é onde são demonstradas as contas que evidenciem os grupos a que se referem (por exemplo: Débitos, Empréstimos, etc.). No caso das contas estudadas, todas são representadas pelo número “02” no terceiro nível, o que pode representar o grupo onde a Empresa controla seus empréstimos, partindo da premissa que, como exposto, a própria fiscalização constatou que a conta 22211 (ou 2.2.02.01.001.00) controla os empréstimos firmados entre o RECORRENTE e a Empresa.

Mais adiante, no quarto nível, todas as contas possuem o número “01”. Como há um quinto nível, onde são representadas as subcontas, as quais evidenciam e especificam o tipo de registro contabilizado, é possível interpretar que este quarto nível representa mais um grupo de contas que discriminam o nível superior (Empréstimos). Ou seja, nesse nível podem ser discriminados, por exemplo, os Empréstimos Bancários, Empréstimos de pessoas jurídicas, Empréstimos de pessoas físicas, empréstimos de factorings, etc.

Como todas as contas possuem o mesmo número até o quarto nível (“2.2.02.01.xxx”), constata-se que elas são de um mesmo grupo e se diferenciam apenas nas subcontas, que são aquelas denominações já citadas acima.

Portanto, se em uma dessas contas há saldo credor, isso representa uma dívida da empresa, a contração de um empréstimo. Na medida que as contas possuem as iniciais do RECORRENTE, é verossímil aceitar que são empréstimos contraídos junto ao RECORRENTE e que tiveram um propósito específico (o “Edifício Cal Center II”, o “Vila Lobos”, o “Imóvel”, o “Morro Azul”, etc.).

Mediante a análise do Livro Razão de 2005 (fls. 3512/3519) e de 2012 (fls. 3520/3521) é possível constatar que as mencionadas contas controlam valores entre o RECORRENTE e a Empresa.

Por exemplo, da análise do histórico dos lançamentos da conta 22212 (2.2.02.01.02.00), denominada “SCLS – Edifício Cal Center II”, em 2005 constata-se que, de fato, a mesma era utilizada para controlar diversos valores pagos pela Empresa em nome do RECORRENTE, assim como valores pagos pelo RECORRENTE em nome da Empresa.

O mesmo ocorre para as contas 22214 (fl. 3515), 22215 (fls. 3516/3517), 22219 (fl. 3520), 22221 (fl. 3521). Inclusive as contas 22212 e 22215 possuíam, já naquela época, saldo credor idêntico ao valor transferido para a conta 22211 em 01/01/2008.

Portanto, é plenamente possível a transferência desses saldos credores em contas diversas para controlar toda a dívida entre a Empresa e o RECORRENTE em apenas uma conta (a de nº 22211), já que, como visto, elas são todas da mesma natureza e controlam valores pagos pela Empresa em nome do RECORRENTE e vice-versa.

Neste sentido, partindo da premissa adotada pela fiscalização, de que a conta 22211 (ou 2.2.02.01.001.00) controla os empréstimos firmados entre o RECORRENTE e a Empresa, e tendo em vista que a autoridade fiscal acatou indistintamente os valores de créditos e débitos expostos no livro razão, sem a comprovação das transferências, para montar o fluxo financeiro do RECORRENTE, entendo que o valor de R\$ 3.037.354,81 não foi aporte novo feito pelo RECORRENTE na empresa em 01/01/2008, mas decorreu de transferências de saldos credores de outras contas de empréstimos firmados entre o RECORRENTE e a Empresa.

Sendo assim, tal valor não pode ser utilizado como dispêndio na Análise de sua evolução patrimonial para apuração do APD de fls. 3111/3112.

Com isso, eliminando-se o valor de R\$ 3.037.354,81 contido na rubrica “EMPRESTIMOS CONCEDIDOS AGROPECUÁRIA QUATRO A LTDA” em janeiro/2008, não ocorrerá o APD no mês, pois haverá sobras da ordem de R\$ 1.050.503,78.

Também não ocorre o APD em fevereiro/2008, pois ao transportar o saldo positivo de janeiro/2008 (R\$ 1.050.503,78) este é suficiente para cobrir o APD detectado pela fiscalização, que foi da ordem de R\$ 830.209,92.

Nestes termos, merece prosperar o Recurso Voluntário.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PROVIMENTO do Recurso Voluntário, nos termos do voto em epígrafe.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator