



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

Processo nº 19515.722258/2012-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-007.064 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2019
Matéria IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA
Recorrente RONALDO JOSÉ NEVES DE CARVALHO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

ISENÇÃO. LUCROS DISTRIBUÍDOS. LUCRO PRESUMIDO.

Somente são isentos do imposto de renda os lucros distribuídos até o limite do lucro presumido, líquido de impostos e contribuições, ou quando comprovada a disponibilidade de lucro superior ao lucro presumido por escrituração mantida em conformidade com as leis comerciais.

IMÓVEIS. TRANSFERÊNCIA PARA SÓCIO. COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO.

A transferência de imóvel da empresa para o sócio-administrador representa rendimentos tributáveis do sócio quando não comprovada a operação ou negócio não tributável.

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - APD. SALDO POSITIVO NO MÊS DE DEZEMBRO. APROVEITAMENTO NO ANO SEGUINTE. COMPROVAÇÃO.

Somente pode ser aproveitado no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na DAA do ano anterior, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea com aptidão de lhe comprovar a origem, de modo a impedir "geração espontânea" de patrimônio não antes reconhecido como havido pelo próprio contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Wilderson Botto, Renata Toratti Cassini (Relatora) e Gregório Rechmann Junior, que deram provimento parcial ao recurso, reconhecendo no cálculo da evolução patrimonial o montante de R\$ 1.170.000,00, informado na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário 2007 como recurso em

espécie em posse do contribuinte, em 31/12/06. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

(assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti - Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, Mauricio Nogueira Righetti, Paulo Sergio da Silva, João Victor Ribeiro Aldinucci, Wilderson Botto (Suplente Convocado), Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração que tem por objeto a exigência de imposto de renda da pessoa física ano-calendário 2007 no qual foram apuradas as seguintes irregularidades, que resultaram em imposto no valor de R\$ 2.860.050,51:

1. Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica: valores recebidos por meio dos imóveis transferidos pela Pessoa Jurídica à Pessoa do sócio-administrador.

2. Rendimentos excedentes ao Lucro Presumido: valores recebidos a título de lucro sem que tenha sido demonstrado que eram isentos de tributação do Imposto de Renda, na forma prevista na legislação.

3. Omissão de Rendimentos em consequência de Acréscimo Patrimonial sem origem comprovada: valores referentes ao excesso de aplicações sobre origens não respaldadas por rendimentos comprovados.

1. Rendimentos omitidos, recebidos da empresa Rone.

Relata o fiscal que o recorrente apresentou escrituras de compra e venda relativas a dois imóveis que teria adquirido aos 16/03/2007 da sua empresa Rone Administração de Bens Imóveis e Participações Ltda. Nesses negócios, figurou ao mesmo tempo como comprador e vendedor, na qualidade de representante da empresa.

Intimado a comprovar a efetividade dos pagamentos realizados, o recorrente apresentou os livros Diários da Rone escriturados em 2008, no qual as duas vendas foram registradas **no dia 31/03/2007**, pelos valores de R\$ 220.000,00 e R\$ 938.450,00, que teriam sido depositados pelo comprador na conta corrente da empresa no Banco Bradesco.

Informa que no terceiro livro Diário, confeccionado no ano de 2012, a venda do imóvel alienado por R\$ 220.000,00 teve a sua data alterada e o pagamento consta como

tendo sido efetivado em dinheiro, passando da conta “Banco Bradesco” para a conta “Caixa”. Com relação ao imóvel que teria sido adquirido por R\$ 938.450,00, foi informado que os comprovantes haviam sido perdidos.

No quarto livro Diário, há o registro de dois depósitos totalizando R\$ 575.000,00. Segundo a empresa, se refeririam aos “comprovantes encontrados em nosso arquivo”. Nesta quarta escrituração, a venda do imóvel de R\$ 938.450,00 foi registrada no dia 12/03/2007 e não na data da escritura de compra e venda, qual seja 16/03/2007, tendo como contrapartida “Contas a Receber” e os lançamentos de recebimento, nos dias dos aludidos depósitos: 12/03/2012 (R\$ 520.000,00) e 15/03/2007 (R\$ 55.852,00). O saldo restante, de R\$ 382.598,00, teria sido recebido pela pessoa jurídica no decorrer do ano, em registros com histórico nos quais apenas consta “Vr ref recebimento saldo final venda do imóvel”, sem identificação do imóvel e sem que tenham sido apresentados os comprovantes em que se basearam, revelando escrituração inconsistente.

Por essas razões, não tendo sido apresentados comprovantes da efetividade dos pagamentos e não podendo a escrituração irregular ser considerada como prova hábil dos pagamentos efetivados, a transferência de propriedade dos imóveis foi considerada como forma de pagamento de rendimentos tributáveis ao sócio.

2. Lucros distribuídos excedentes ao lucro presumido.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 1061 ss.), o recorrente declarou haver recebido da empresa Rone Administração de Bens Imóveis e Participações Ltda, da qual é sócio e administrador, rendimentos isentos a título de lucro distribuído em valor superior ao lucro presumido declarado pela empresa.

Intimado a comprovar a efetividade de lucros disponíveis contabilizados pela pessoa jurídica, relata o auditor que o recorrente apresentou três escriturações distintas para o ano-calendário 2007. Uma delas havia sido registrada aos 23/08/2008 e substituiu a escrituração anterior, registrada aos 16/06/2008. A última, entregue à fiscalização aos 28/03/2012, fora registrada aos 20/03/2012. O recorrente informou que o último livro Diário substituiu “o Livro Diário nº 08, devido às alterações e correções efetuadas em alguns lançamentos contábeis para comprovação de retiradas de lucros distribuídos (rendimentos isentos e não tributáveis) da empresa Rone Adm. de Bens Imóveis e Part. Ltda.”

Em decorrência desse procedimento, a pessoa jurídica também foi fiscalizada e quando intimada a apresentar os Livros Diário e Razão, disponibilizou, aos 13/09/2012, mais uma quarta escrituração.

Informa o auditor que na escrituração de 20/03/2012, foi incluído lançamento relativo a lucros de exercícios anteriores, no montante de R\$ 3.770.000,00. Intimado a apresentar a escrituração do ano-calendário 2006, que justificaria a existência de lucros acumulados em 2007, o recorrente informou que “não foi possível encontrar livro contábil referente ao ano de 2006 da empresa Rone Adm. de Bens”.

Relata o fiscal, ainda, que a escrituração relativa ao recebimento dos lucros é divergente em relação aos documentos apresentados pelo recorrente, em que deveria se basear.

Em consequência desses fatos, os lucros distribuídos, declarados pelo recorrente como rendimentos isentos, na parcela excedente ao lucro presumido declarado pela

pessoa jurídica (menos os tributos), foram considerados rendimentos tributáveis omitidos, com base no art. 48, §2º, da Instrução Normativa SRF nº 093/1997.

3. Acréscimo patrimonial a descoberto.

Informa o auditor que no cálculo da variação patrimonial, foram considerados como recursos os rendimentos recebidos, inclusive lucros e juros sobre o capital próprio, resgates de aplicações financeiras, saldos bancários credores no início do mês e alienações de bens e direitos.

Esclarece que não foi considerado como recurso o valor de R\$ 1.170.000,00, declarado pelo recorrente como dinheiro em sua posse aos 31/12/2006 uma vez que intimado a comprovar este fato, apenas declarou que possuía “fontes de rendimentos compatíveis para ter em seu poder o montante declarado em espécie”. Informa que o recorrente não apresentou, também, prova de haver utilizado esses recursos nos dispêndios realizados, ao mesmo tempo que declarou um aumento dos recursos em espécie em seu poder, que teriam atingido R\$ 2.000.000,00 aos 31/12/2007.

Como dispêndios foram considerados os pagamentos de cartões de crédito, os saldos bancários credores no final do mês e as aquisições de bens e direitos.

Em sua impugnação, o recorrente alega, em síntese:

- necessidade de julgamento simultâneo com o processo administrativo de nº 19515.722261/2012-54, em que se discute a aplicação de multa isolada à empresa Rone Administração de Bens Imóveis e Participações Ltda., do qual é sócio, por suposto descumprimento da obrigação concernente à retenção do Imposto de Renda cobrado neste processo;

- decadência do direito de constituir do crédito tributário, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, tendo em vista se tratar de lançamento por homologação. Alega que como está sendo cobrado o tributo pela falta de recolhimento mensal, no ano de 2012 já havia se operado a decadência do direito do Fisco de efetivar o lançamento;

- o lançamento é nulo por não ter sido observado o princípio da verdade material em relação ao lucro efetivamente auferido pela empresa Rone, não tendo sido analisado seu balanço mensal, levantado com a finalidade de determinar o lucro contábil passível de distribuição ao sócio, nem considerada a declaração de imposto de renda da própria empresa;

- não pode a pessoa física sofrer lançamento por suposto descumprimento da legislação comercial por parte da sua empresa. Foi a fonte pagadora que distribuiu os lucros como isentos e não o sócio, a quem não compete nenhuma obrigação acessória relativa às normas de escrituração contábil que o termo de verificação fiscal afirma terem sido violadas. Houve, portanto, erro na identificação do sujeito passivo;

- a escrituração foi considerada imprestável somente porque alguns lançamentos não foram realizados na época própria. As correções no livro Diário não justificam a desqualificação da contabilidade da empresa como um todo. As correções visaram apenas reordenar a distribuição dos lucros pelos valores mensais e não de uma única vez;

- a empresa Rone não estava obrigada a manter escrituração com base na legislação comercial uma vez que optou pelo lucro presumido. No entanto, sempre manteve a sua contabilidade conforme determina a legislação comercial e civil e apresentou os livros Diário, Caixa e Razão, extratos bancários e outros documentos à fiscalização que comprovam que todas as operações foram registradas diariamente nos livros contábeis, cumprindo todos os requisitos da legislação comercial.

- os livros apresentados demonstram que sempre houve resultado positivo mensal, com saldo em caixa (Banco) suficiente para cobrir as despesas da empresa e pagar o lucro ao sócio, o que, aliado ao requisito de que ao final do período fiscal o resultado antecipadamente distribuído seja igual ao lucro definitivo retratado no encerramento do exercício, permite que o pagamento de lucro seja antecipado ao sócio ao longo do ano, o que ocorreu no caso.

- o pagamento do imóvel adquirido da Rone por R\$ 220.000,00 foi realizado em março de 2007 com os lucros isentos que tinha a receber, que já foram considerados como rendimentos tributáveis no presente auto de infração. O imóvel adquirido por R\$ 938.450,00 foi pago ao longo do ano com recursos que detinha e na forma registrada na contabilidade da empresa, e também conforme se pode confirmar no demonstrativo da evolução patrimonial do recorrente. São aquisições plenamente justificadas, com recursos disponíveis, que não podem lhe ser imputadas como rendimentos do trabalho pagos pela pessoa jurídica;

- as variações patrimoniais a descoberto em março (R\$ 519.740,71) e em abril (R\$ 430.232,43) ocorreram porque não foi considerada a quantia em moeda corrente de R\$ 1.170.000,00 que possuía no início do ano, segundo o autuante, porque não foi comprovada a sua existência. Mas a comprovação do dinheiro em espécie se deu pela própria declaração do ano-calendário 2006, na qual foi informado que o recorrente mantinha o montante de R\$ 1.170.000,00 em dinheiro aos 31/12/2006. Essa declaração foi processada e homologada pela Receita Federal e não poderia ser desconsiderada pelo autuante sob a alegação de que seria uma mera informação na declaração de ajuste anual.

A DRJ julgou a impugnação improcedente e manteve o crédito tributário integralmente em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

ISENÇÃO. LUCROS DISTRIBUÍDOS. LUCRO PRESUMIDO.

Somente são isentos do imposto de renda os lucros distribuídos até o limite do lucro presumido, líquido de impostos e contribuições, ou quando comprovada por escrituração mantida em conformidade com as leis comerciais a disponibilidade de lucro superior ao lucro presumido.

IMÓVEIS. TRANSFERÊNCIA PARA SÓCIO. COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO.

A transferência de imóvel da empresa para o sócio-administrador representa rendimentos tributáveis do sócio quando não comprovada a operação ou negócio não tributável.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. RECURSOS. PROVA.

Para justificação do acréscimo patrimonial os recursos disponíveis devem ser comprovados com documentação hábil e idônea.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimado dessa decisão aos 31/07/17 (fls. 1373), o recorrente interpôs recurso voluntário aos 29/08/17 (fls. 1376 ss.) no qual reproduz os mesmos argumentos de defesa trazidos em sua impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Renata Toratti Cassini - Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Julgamento conjunto

Inicialmente, o recorrente requer o julgamento conjunto deste recurso com o **processo administrativo de nº 19515.722261/2012-54**, que tem por objeto a aplicação de multa isolada à empresa Rone Administração de Bens Imóveis e Participações Ltda. pela ausência de retenção na fonte do Imposto de Renda relativo a rendimentos pagos a título de antecipação de lucros ao sócio, objeto de discussão nestes autos.

A decisão recorrida entendeu não ser o caso de reunião dos processos porque o procedimento foi realizado originalmente contra a pessoa física e contém todos os elementos necessários ao exercício do direito de defesa e para o julgador formar a sua convicção. Assim, tratando-se do procedimento original, entendeu que seu resultado poderá ser levado em conta ao ser apreciada a impugnação da pessoa jurídica, o que representa até maior garantia para o contribuinte, que se beneficiará com duas apreciações eventualmente diversas e poderá harmonizá-las em instância de recurso.

Embora entendamos, divergindo em parte da decisão recorrida, que o julgamento conjunto fosse mais conveniente e apropriado por evitar decisões conflitantes, fato é que em pesquisa abrangente neste Tribunal, compreendendo período desde fevereiro/1993 a até fevereiro/2019, localizamos os únicos processos administrativos que aqui se encontraram registrados no CNPJ de nº 03.988.434/0001-30, da empresa Rone Administração de Bens

Imóveis e Participações Ltda., que são os de nºs **19515.722264/2012-98** e **19515.722352/2012-90**, conforme se verifica abaixo, ainda pendentes de distribuição.

Selecione sua pesquisa:

Mês/Ano do Protocolo:
02/1993 a 02/2019

☐ Processo ☐ Contribuinte ☒ CPF/CNPJ

03988434000130

PESQUISAR **LIMPAR**

Número Processo	Nome Contribuinte	Detalhe
19515.722264/2012-98	RONE ADMINISTRACAO DE BENS IMOVEIS E PARTICIPACOES LTDA	
19515.722352/2012-90	RONE ADMINISTRACAO DE BENS IMOVEIS E PARTICIPACOES LTDA	

Ou seja, os autos do processo de nº **19515.722261/2012-54** sequer aqui chegaram com recurso voluntário interposto para julgamento.

É dizer, este processo e aquele, de nº **19515.722261/2012-54**, estão em estágios bem distintos e, por essa razão, não tem nenhum sentido que o julgamento deste recurso fique paralisado, aguardando a chegada de outro processo que sequer se sabe se já foi objeto de julgamento em primeira instância.

Nesse cenário, tem razão a decisão recorrida quando diz que o resultdo aqui proferido poderá ser levado em consideração quando do julgamento do recurso eventualmente interposto naquele outro caso e, por todo exposto, entendo que não há como deferir o pleito do recorrente no sentido de julgamento conjunto dos feitos.

Decadência

O recorrente alega que houve a decadência do direito de constituir do crédito tributário, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, tendo em vista se tratar de lançamento por homologação. Alega que como o auto de infração foi recebido aos 24 de outubro de 2012, e dado que os fatos geradores ocorreram entre janeiro e dezembro de 2007, a decadência operou-se até setembro de 2012.

A decisão recorrida entendeu que o prazo para o lançamento do crédito tributário, no caso, é aquele previsto pelo art. 173 do CTN, de modo que o lançamento do imposto sobre rendimentos auferidos em 2007 somente poderia ser efetuado de ofício no ano seguinte, em 2008, após a entrega da declaração, iniciando-se o prazo quinquenal no ano seguinte, em janeiro de 2009. Desse modo, concluiu tempestivo o lançamento notificado ao contribuinte em 2012.

Essa matéria está pacificada no âmbito deste Tribunal que, por força do art. 62-A do RICARF, deve aderir à tese fixada pelo STJ no REsp nº 973.733/SC, julgado sob o

procedimento dos recursos representativos de controvérsia do CPC/73 543-C, segundo a qual tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a ocorrência de pagamento antecipado do tributo, aplica-se o prazo decadencial de 05 anos contados da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN.

No entanto, o fato gerador do imposto de renda da pessoa física é complexivo, ou seja, "**a completa materialização da hipótese de incidência do referido tributo ocorre apenas em 31 de dezembro de cada ano-calendário**"¹, submetendo-se, assim, a posterior ajuste anual, por meio da DIRPF.

No caso dos autos, houve pagamento antecipado, o que pode ser constatado na Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2008, ano-calendário de 2007, que registra o Imposto de Renda Retido na Fonte no valor de R\$ 36.900,33 (fls. 45), bem como Saldo de Imposto de Imposto a Pagar, no total de R\$ 6.126,02 (fls. 53).

Assim, aplica-se ao caso o art. 150, § 4º do CTN, pelo que o direito do Fisco de constituir o crédito tributário pelo lançamento permanece íntegro **até 31 de dezembro 2012**, de modo que tendo o recorrente sido notificado do lançamento aos 24 de outubro de 2012, não se há falar em decadência.

Acréscimo patrimonial a descoberto

Informa a fiscalização que conforme documentação analisada, verificou a existência de aplicações e dispêndios não respaldados por rendimentos declarados pelo recorrente, sendo os gastos/investimentos realizados superiores à renda disponível identificada, o que configura acréscimo patrimonial sem origem comprovada no ano-calendário auditado.

Informa que quando intimado a comprovar a origem dos recursos em espécie em seu poder aos **31/12/2006 (R\$ 1.170.000,00)** e aos **31/12/2007 (R\$ 2.000.000,00)**, o recorrente apenas se limitou a afirmar que possuía “fontes de rendimentos compatíveis para ter em seu poder o montante declarado em espécie” e conclui que mesmo que comprovada sua existência nas referidas datas, caberia a ele demonstrar, com a apresentação de documentos hábeis e idôneos, a sua utilização nos dispêndios por ele efetuados, não podendo ser aceita a simples alegação na forma apresentada. Por essa razão, o valor em espécie que o recorrente declarou possuir em seu poder aos **31/12/06** em sua Declaração de Ajuste do Exercício de 2007, ano-calendário de 2006, qual seja R\$ 1.170.000,00, não foi considerado como saldo inicial na apuração da evolução patrimonial do recorrente no ano-calendário de 2007, conforme se verifica do Demonstrativo da Variação Patrimonial - Fluxo Financeiro Mensal de fls. 25.

A DRJ entendeu correto o procedimento adotado pelo fiscal sob o fundamento de que o recorrente, uma vez intimado, não comprovou a posse do valor de R\$ 1.170.000,00 aos 31/12/2006 informado em sua declaração de ajuste anual e também não comprovou haver utilizado esses recursos nos dispêndios computados no cálculo da variação patrimonial.

O recorrente, de sua parte, argumenta que a comprovação da existência de dinheiro em espécie se deu por meio da própria declaração de ajuste relativa ao ano-calendário de 2006, anexada à impugnação, na qual declarou que mantinha R\$ 1.170.000,00 em dinheiro aos 31/12/06 e que, ademais, não haveria outra forma de comprovar, a não ser pelo

¹ In STJ AgRg no AgRg no Ag 1395402/SC, rel. Min. ELIANA CALMON, T2, j. 15/10/2013, DJe 24/10/2013.

recebimento de sua Declaração de Ajuste e seu regular processamento perante a Receita Federal, que possuía, de fato, em seu poder, o montante declarado, uma vez que em 2012, ano da fiscalização, quando já passados 5 anos, por óbvio o dinheiro não existia mais.

Neste ponto, entendemos que tem razão o recorrente.

Com efeito, em sua Declaração de Ajuste do ano-calendário de 2007, na Declaração de Bens e Direitos, o recorrente informa, no item 63, possuir, aos 31/12/2006 o valor de R\$ 1.170.000,00 em dinheiro, conforme reproduzido abaixo:

NOME: RONALDO JOSE NEVES DE CARVALHO		IMPOSTO DE RENDA - PESSOA FÍSICA	
CPF: 000.147.108-20		EXERCÍCIO 2008	
DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL		Ano-Calendário 2007	
CÓDIGO	DISCRIMINAÇÃO	SITUAÇÃO EM	
		31/12/2006	31/12/2007
63	DINHEIRO BRASIL	1.170.000,00	2.000.000,00

A fiscalização, conforme ela própria relata, não considerou o esse valor de R\$ 1.170.000,00 no cálculo da evolução patrimonial do recorrente ao argumento de que ele, intimado, não teria comprovado a origem desses recursos.

Ora, com todo o respeito, o recorrente não tinha que comprovar a origem desses recursos ao fiscal, nem poderia ele pedir àquele que o fizesse, uma vez que tais recursos dizem respeito a **31/12/2006**, ou seja, **ao ano-calendário de 2006**, que não era o escopo da fiscalização, mesmo porque, àquela altura, o direito do Fisco de constituir qualquer crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2006 já havia sido fulminado pela decadência.

Assim, de fato, os valores informados pelo recorrente em sua declaração de ajuste do calendário de 2006 já haviam sido tacitamente homologados pelo Fisco ante à sua inércia, àquela altura, em fiscalizar tempestivamente o período em questão, de modo que o fiscal não poderia, simplesmente, desconsiderar a existência daquele ativo informado na Declaração de Ajuste anual do recorrente, qual seja R\$ 1.170.000,00 em dinheiro aos 31/12/2006 sob o argumento de que não foi comprovada a sua origem.

E conforme se pode constatar do Demonstrativo da Variação Patrimonial do recorrente elaborado pela fiscalização na evolução mensal de seu patrimônio (fls. 25), **o fato de ter desconsiderado a existência daquele valor no patrimônio do recorrente aos 31/12/06 foi determinante na apuração da variação patrimonial a descoberto nos meses de março e abril do ano-calendário de 2007.**

Da análise da evolução patrimonial do recorrente entre janeiro e abril de 2007 constante do Demonstrativo em questão, abaixo reproduzio, nota-se que o "saldo disponível no mês anterior" em janeiro, destacado em amarelo, é inexistente.

Processo nº 19515.722258/2012-31
Acórdão n.º 2402-007.064

S2-C4T2
Fl. 1.455

DEMONSTRATIVO DA VARIAÇÃO PATRIMONIAL FLUXO FINANCEIRO MENSAL			
 MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL		DEMONSTRATIVO MENSAL DE EVOLUÇÃO PATRIMONIAL	ANO DE 2007
IDENTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE			
CPF: 000.147.108-20		NOME: RONALDO JOSÉ NEVES DE CARVALHO	
A) RECURSOS / ORIGENS			
	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO
1- RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS, CONFORME PLANILHA	4.318.754,78	1.141.348,80	1.526.037,52
1.1- Tributáveis			
1.2- Isentos			
1.3 -Exclusivo na Fonte			
2- RENDIMENTOS LÍQUIDOS RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA	5.904,85	5.603,29	5.443,43
3- RENDIMENTOS ISENTOS - CADERNETA DE POUPANÇA	3.521,29	0,00	0,00
4-ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS:			
Imóvel localizado na Calçada das Rosas, 74, Alphaville	400.000,00	0,00	0,00
Valores considerados como recebidos dos imóveis vendidos de 04 a 06	2.462,56	9.644,21	2.462,56
5- DÍVIDAS CONTRAÍDAS NO MÊS			
5.1- Empréstimos obtidos e comprovados (fls.)			
5.2- Saldo bancário devedor em c/c no final do mês (fls.)			
6- SALDOS CREDORES EM CORRENTE/CAD POU-P-INÍCIO DO MÊS	280.600,87	4.132.235,81	849.233,25
7- RESGATES DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS - DI PLATINUM/PAPÉIS RF	0,00	4.867.602,97	0,00
8- RENDIMENTO DE CADERNETA DE POUPANÇA ANO DE 2007 cf. planilha	3.521,29	0,00	0,00
9- RESGATE APLICAÇÃO FINANCEIRA FIX CI- CONJUGE - cf. planilha	0	0,00	21.679,40
10- DOAÇÃO			
11- VALOR DE EMPRÉSTIMO RECEBIDO			
12- DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA (fls.)			
13- OUTRAS ORIGENS			
SALDO DISPONÍVEL MÊS ANTERIOR		→ 153.343,69	4.866,32
TOTAL DOS RECURSOS / ORIGENS	5.014.765,42	10.309.868,57	2.409.742,48
B) DISPÊNDIOS / APLICAÇÕES			
	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO
1- DEDUÇÕES PLEITEADAS PELO CONTRIBUINTE ...			
2- IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE			
3- CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA (fls.)			
4- CUSTEIO INVESTIMENTO RELACIONADOS À ATIVIDADE RURAL			
5- PAGAMENTO EFETUADOS, CONFORME PLANILHA DE MESMO NOME	16.908,98	1.880,27	430,83
6- APLICAÇÕES FINANCEIRAS - TOTAL MENSAL			
6.1- APLIC. FINANCEIRAS - DI PLATINUM/PAPÉIS RF	0,00	130.000,00	610.000,00
6.2- APLIC. FINANCEIRA FIX CI- CONJUGE	0,00	151.502,95	0,00
6.3-			
7- AQUISIÇÃO DE BENS/DIREITOS			
7.1- Compra de ações da COOROME	712.308,94	9.172.385,88	738.161,95
7.2- Veículos ... (fls.)			
8- DESPESA COM CARTÃO			
9- SALDOS CREDORES EM CORRENTE/CAD POU-P-FINAL DO MÊS	4.132.235,81	849.233,25	1.580.890,61
10- CHEQUES/ DÉBITOS EM CONTA- CORRENTE (fls.)			
11- AMORTIZAÇÕES REF. A FINANCIAMENTO RURAL (fls.)			
12- OUTRAS APLICAÇÕES:			
13- IPTU			
TOTAL DOS DISPÊNDIOS / APLICAÇÕES	4.861.461,73	10.304.982,25	2.929.483,19
DIFERENÇA (ORIGENS - APLICAÇÕES)			
1- SALDO POSITIVO DISPONÍVEL PARA O MÊS SEGUINTE (A-B)	→ 153.343,69	4.866,32	0,00
2- VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO (B-A)	0,00	0,00	519.740,71

Caso houvesse sido considerado, como deveria, o valor de R\$ 1.170.000,00, isso teria impacto no "total de recursos/origens" (logo abaixo, com destaque em vermelho) e, na sequência, no "saldo positivo disponível para o mês seguinte" (apontado mais abaixo). Este valor, por sua vez, seria transportado como "saldo disponível no mês anterior" para o mês de fevereiro (também apontado), gerando, em consequência, o mesmo impacto naquele mês, um "saldo positivo para o mês seguinte" em fevereiro também diferente, a ser transportado como "saldo disponível no mês anterior" para o mês de março e, assim, sucessivamente.

Em suma, tivesse o valor de R\$ 1.170.000,00 sido considerado como "saldo disponível no mês anterior" em janeiro, não haveria variação patrimonial a descoberto nos meses de março e abril, conforme cálculo reproduzido abaixo, efetuado com base nos valores constantes do Demonstrativo de Variação Patrimonial de fls. 25:

Demonstrativo mensal de Evolução Patrimonial Resumido	jan/07	fev/07	mar/07	abr/07
Total dos Recursos Origens Fiscalização	5.014.795,42	10.309.868,57	2.409.742,48	5.314.815,54
Declaração de valor em espécie em 31/12/2006	1.170.000,00			
Total dos Recursos Origens atualizado (A)	6.184.795,42	11.479.868,57	3.579.742,48	5.965.074,83
Total dos Dispendios / Aplicações (B)	4.861.451,73	10.304.982,25	2.929.483,19	5.745.047,97
Diferença (Origens - Aplicações)				
1-Saldo positivo disponível para o mês seguinte atualizado (A-B)	1.323.343,69	1.174.886,32	650.259,29	220.026,86
2-Varição Patrimonial a descoberto (B-A)	0,00	0,00	0,00	0,00

Desse modo, entendemos que tem razão o recorrente, devendo ser dado provimento ao seu recurso voluntário neste ponto.

Quanto ao mais, considerando que o recurso voluntário apenas reproduziu os argumentos apresentados em sede de impugnação, tendo em vista o que dispõe o art. 57, §3º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, adoto, como razões de decidir, os seguintes fundamentos da decisão de primeira instância, que reproduzo abaixo, com os quais estou de acordo:

Lucros distribuídos excedentes ao lucro presumido.

Os lucros pagos pelas pessoas jurídicas são rendimentos, e por isso fato gerador do imposto de renda. A sua tributação estava regulamentada no art. 35 da Lei 7.713/1988. Com a Lei nº 8.383/1991, os lucros ou dividendos recebidos a partir de 01/01/1993 passaram a ser considerados rendimentos isentos. No caso de empresas optantes pela sistemática do lucro presumido, consideram-se rendimentos isentos do imposto os lucros distribuídos aos sócios até o limite do lucro apurado de acordo com esta presunção. É o que dispõe o art. 30 do Decreto 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda, RIR):

Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

(...)

XXVII - os lucros efetivamente recebidos pelos sócios, ou pelo titular de empresa individual, até o montante do lucro presumido, diminuído do imposto de renda da pessoa jurídica sobre ele incidente, proporcional à sua participação no capital social, ou no resultado, se houver previsão contratual, apurados nos anos calendário de 1993 e 1994 (Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, art. 20);

A intenção do legislador seria evitar a dupla tributação, uma vez na pessoa jurídica e outra na pessoa física (sócios). Se os lucros já foram tributados na empresa até o montante do lucro presumido, serão excluídos da tributação contra os sócios, quando distribuídos. Acima deste limite, como não foram tributados na pessoa jurídica, serão rendimentos tributáveis dos sócios, quando os receberem.

A Instrução Normativa SRF nº 11/1996, em seu artigo 51, admite que sejam considerados isentos também os rendimentos distribuídos acima deste limite, mas restringe tal benefício ao caso em que “empresa demonstre, através de escrituração

contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado”. O objetivo é excluir deste benefício os lucros obtidos através de eventuais receitas omitidas na apuração do lucro presumido ou pagamentos sem causa. Deve assim restar demonstrado que o lucro excedente resultou de uma lucratividade real superior à lucratividade presumida, como efeito de uma maior produtividade e eficiência empresarial, e não da omissão de receita ou pagamentos injustificados.

É evidente que a escrituração exigida neste caso é aquela que seja hábil a demonstrar o lucro efetivo, ou seja, a mesma à qual estão obrigadas as empresas que se submetem à sistemática de apuração do imposto pelo lucro real. Para tanto é indispensável que a escrituração contábil cumpra os requisitos formais estabelecidos nas normas pertinentes, dentre as quais se insere a Instrução Normativa SRF nº 16, de 1984, que assim dispõe:

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.

De acordo com o relatório da Câmara Técnica nº 126/2006 do Conselho Federal de Contabilidade, a exigência de registro do livro Diário em órgão competente é condição legal e fiscal como elemento de prova, como requerido na legislação comercial. Tal exigência data desde a edição do Código Comercial (25/06/1850), atualmente recepcionado pela Lei nº 10.406/2002, tanto para a sua escrituração quanto para a sua autenticação e registro em órgão competente. O Decreto Lei nº 486/1969 e o Decreto nº 64.576/1969 estabelecem que se os empresários não tiverem os livros obrigatórios escriturados e registrados, a eventual falência será considerada fraudulenta, e que o livro Diário é o instrumento de prova em juízo perante qualquer entidade. Por outro lado, a escrituração comercial regular deve basear-se em registros permanentes de todas as operações relevantes, o que exclui confecções e provas produzidas posteriormente aos fatos que deveriam ser registrados à medida que ocorrem. É o que deixa claro toda a legislação pertinente à matéria, quando expressa sempre a exigência de que a escrituração seja mantida regularmente, deixando claro que os livros contábeis regulares são documentos, por assim dizer, históricos, e a sua historicidade mesma é requisito formal indispensável. Neste contexto, a Instrução Normativa SRF nº 16, de 1984 apenas estabelece um critério temporal objetivo para determinar a data limite de registro para que a contabilidade seja reconhecida como tempestivamente confeccionada.

O impugnante argumenta que a contabilidade da empresa foi alterada apenas para corrigir as datas em que os lucros foram distribuídos, o que não é verdade. Em relação às escriturações confeccionadas em 2008, a nova escrita apresentada pelo contribuinte em 2012, com a fiscalização já em curso, altera aspectos essenciais dos livros contábeis, tais como os dados da conta Banco e da conta Caixa, bem como os históricos dos lançamentos no livro Diário. A contabilidade alterada em 2012 introduz ainda um saldo de lucro acumulado a distribuir de R\$ 3.770.000,00, anteriormente não registrado. Intimado a comprovar a existência deste saldo com a escrituração contábil do ano-calendário 2006, afirmou que não pôde encontrá-la, argumentando ainda que não estava obrigado a apresentá-la. Mas quando repercutem sobre exercícios futuros, a escrituração deve ser mantida até que se opere a decadência do direito de lançar relativo a estes exercícios, como dispõe o art. 37 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Não foram também obedecidas as normas comerciais que regulamentam a correção dos lançamentos contábeis, já mencionadas pelo autuante. A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 1.330/11, assim disciplina a forma de retificação de um lançamento contábil:

Retificação de lançamento contábil

31. Retificação de lançamento é o processo técnico de correção de registro realizado com erro na escrituração contábil da entidade e pode ser feito por meio de:

- a) estorno;*
- b) transferência; e*
- c) complementação.*

32. Em qualquer das formas citadas no item 31, o histórico do lançamento deve precisar o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem.

33. O estorno consiste em lançamento inverso àquele feito erroneamente, anulando-o totalmente.

34. Lançamento de transferência é aquele que promove a regularização de conta indevidamente debitada ou creditada, por meio da transposição do registro para a conta adequada.

35. Lançamento de complementação é aquele que vem posteriormente complementar, aumentando ou reduzindo o valor anteriormente registrado.

36. Os lançamentos realizados fora da época devida devem consignar, nos seus históricos, as datas efetivas das ocorrências e a razão do registro extemporâneo.

A Instrução Normativa DNRC nº 107/2008, por sua vez, estabelece em seu art. 5º:

Art. 5º A retificação de lançamento feito com erro, em livro já autenticado pela Junta Comercial, deverá ser efetuada nos livros de escrituração do exercício em que foi constatada a sua ocorrência, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade, não podendo o livro já autenticado ser substituído por outro, de mesmo número ou não, contendo a escrituração retificada.

O impugnante argumenta que são normas posteriores ao fato gerador, mas aqui não se trata do lançamento de imposto, mas sim da retificação dos lançamentos contábeis, que o contribuinte somente realizou em 2012, quando já vigiam estas normas.

A falha na contabilidade pode ocultar omissão de receitas por parte da pessoa jurídica, de modo que não exclui a possibilidade de lucros pagos aos sócios acima do contabilizado. O livro-Caixa mencionado pelo impugnante foi confeccionado a partir do livro Diário apresentado intempestivamente e em desacordo com a legislação comercial. Não é também suficiente para comprovar a existência de lucro, muito menos a disponibilidade de lucros acumulados de exercícios anteriores. Não tendo assim restado comprovado por escrituração regular a disponibilidade de lucro excedente ao lucro presumido, a distribuição excedente não pode ser considerada isenta do imposto de renda.

Sustenta o impugnante que a escrituração da empresa já foi aceita pela fiscalização ao considerar o valor dos lucros efetivamente distribuídos, mas estes foram os valores declarados por ele próprio como recebidos a título de lucros distribuídos. O que não foi comprovado foi a contabilização regular de lucros efetivamente obtidos pela empresa em valores superiores aos lucros presumidos declarados, líquido de impostos e contribuições.

(...)

Argumenta ainda que se houve de fato a distribuição de lucros excedentes ao lucro presumido, o lançamento deveria ser efetuado contra a pessoa jurídica, responsável pela retenção do imposto na fonte, e não contra a pessoa física. Mas a responsabilidade tributária do beneficiário de rendimentos sujeitos ao imposto de renda decorre da própria natureza do tributo. A responsabilidade atribuída à fonte pagadora é distinta, e de nenhum modo anula a responsabilidade do beneficiário dos rendimentos. Na declaração de ajuste anual, a pessoa física está obrigada a oferecer à tributação os rendimentos obtidos no ano, ainda que a fonte pagadora não tenha efetuado a retenção do imposto na fonte.

De acordo com o parágrafo único do artigo 722 do RIR/1999, a pessoa jurídica responsável pela retenção do imposto de renda na fonte será penalizada apenas com multa, caso os rendimentos tenham sido tributados contra a pessoa física. Citando:

Art.722.A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 103).

Parágrafo único. No caso deste artigo, quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, aplicar-se-á a penalidade prevista no art. 957, além dos juros de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste. (grifei)

Conclui-se que a responsabilidade pelo pagamento do imposto, por parte da fonte pagadora, reporta-se exclusivamente à obrigação de antecipar o tributo. Caso a tributação ocorra na declaração do beneficiário dos rendimentos, a responsabilidade pelo recolhimento na fonte fica excluída, sem prejuízo, porém, da multa prevista no artigo 957.

Enquanto não vencido o prazo para a entrega da declaração anual de rendimentos do imposto de renda da pessoa física, constatando-se a falta de retenção do imposto na fonte, a autoridade lançadora deve constituir o lançamento contra a fonte pagadora, pois neste caso não se poderia exigir o tributo diretamente da pessoa física. Passado o momento fixado para a entrega da declaração, o lançamento deve ser efetuado contra o próprio sujeito passivo, neste caso a pessoa física beneficiária dos rendimentos tributáveis. O imposto devido, neste caso, deixa de se qualificar de imposto na fonte, e passa a imposto devido na tributação anual, incidente sobre rendimentos de qualquer natureza.

A obrigatoriedade de incluir os rendimentos na declaração de ajuste anual, definida no artigo 83 do RIR/1999, ocupa, em termos sistemáticos, uma posição superior à obrigação da fonte pagadora de recolher o tributo “ainda que a retenção não tenha sido efetuada”, como requer o artigo 722. Isto por dois motivos. Primeiro, porque, se ocorrer a tributação dos rendimentos na declaração do beneficiário, como acima demonstrado, fica excluída a obrigação da fonte pagadora de efetuar a retenção (parágrafo único do artigo 722 do RIR/1999). Em segundo lugar, porque, vencido o prazo para entrega da declaração, a omissão dos rendimentos na declaração do beneficiário é irregularidade sujeita a procedimento de lançamento de ofício, por declaração inexata (RIR/1999, art. 957).

Desta forma, a interpretação sistemática dos dispositivos que regulamentam o imposto na fonte e na declaração leva a concluir que o lançamento deve ser efetuado de ofício contra o beneficiário dos rendimentos.

Esta mesma tese lastreia o Acórdão do 1º Conselho de Contribuintes nº: 102-44.125, de 23.02.2000:

IRPF: A responsabilidade pela inexatidão da declaração de ajuste anual é da pessoa física declarante. A falta ou insuficiência de retenção do imposto pela fonte pagadora não exonera o beneficiário do rendimento de incluí-lo, para tributação na declaração anual. Recurso negado.

Confirmando este entendimento, o Parecer Normativo COSIT nº 01, de 24/09/2002, em seu item 16, esclarece:

16. Após o prazo final fixado para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte. Assim, conforme previsto no art. 957 do RIR/1999 e no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, constatando-se que o contribuinte:

a) não submeteu o rendimento à tributação, ser-lhe-ão exigidos o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício (...)

Improcedente, assim, o argumento do impugnante de que teria havido erro na identificação do sujeito passivo.

Rendimentos omitidos, recebidos da empresa Rone.

A transferência de bens e direitos, assim como a disponibilização de recursos monetários, representa o pagamento de rendimentos tributáveis, salvo se comprovado negócio ou operação não tributável. Esta presunção se confirma e reforça pelo disposto na lei com relação aos pagamentos entre a empresa e os seus sócios. O art. 302 do Decreto 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR) estabelece expressamente a exigência de prova da efetividade da operação, no caso de rendimentos ou quaisquer outros pagamentos a sócios e dirigentes:

*Art. 302. Os pagamentos, de qualquer natureza, **a titular, sócio ou dirigente da pessoa jurídica**, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela autoridade lançadora, se o contribuinte não provar (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 5º):*

I - no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços;

*II - no caso de outros rendimentos **ou pagamentos, a origem e a efetividade da operação ou transação.**(Os destaques não estão no original).*

Com relação ao imóvel que teria comprado da sua empresa por R\$ 220.000,00, alega que o pagamento foi realizado em março de 2007 com os lucros isentos que tinha a receber. Esta é apenas a última versão dos fatos apresentada pelo impugnante. De acordo com a escrituração original, o pagamento teria sido pelo crédito na conta bancária da empresa; no novo livro Diário,

intempestiva e irregularmente confeccionado em 2012, teria sido em dinheiro. Agora seriam os lucros distribuídos. Nada, porém, foi comprovado.

Ademais, o argumento é ineficaz. Se este negócio fosse considerado como dispêndio, e não remuneração do contribuinte, revelar-se-ia no mês de março a variação patrimonial a descoberto no mesmo valor, confirmando a omissão dos rendimentos.

Quanto ao imóvel que teria comprado por R\$ 938.450,00, também em março de 2007, o impugnante apenas repete o quanto já havia alegado durante a fiscalização. O pagamento teria sido efetuado ao longo do ano com recursos disponíveis em seu poder e com os lucros distribuídos pela empresa. Como prova se reporta à escrituração da pessoa jurídica, que já se demonstrou inábil. Não apresenta prova de outros pagamentos vinculados à suposta compra.

A escrituração contábil mantida em desacordo com as normas pertinentes não inverte o ônus da prova para a Administração, como resulta dos artigos 923 e 924 do RIR:

*Art. 923. A escrituração **mantida com observância das disposições legais** faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º). (grifei)*

*Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados **com observância do disposto no artigo anterior** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º). (Os destaques não estão no original).*

Não comprova assim a efetividade destes negócios, como requer o art. 302 do RIR acima mencionado, restando estabelecida apenas a transferência dos imóveis a seu favor, o que caracteriza o pagamento de rendimentos tributáveis.

Por esta mesma razão deve ser recusada a diligência que propõe para determinar se omitira de fato rendimentos tributáveis pagos pela sua empresa, considerando que é seu o ônus de comprovar a efetividade da operação não tributável alegada.

Por fim, com relação ao pedido do recorrente no sentido de realização de prova pericial, anotamos que não há previsão legal para a realização desse tipo de procedimento nesta fase do processo administrativo fiscal.

Por todo o exposto, voto no sentido de **conhecer e dar provimento parcial** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, redator designado.

Em que pese as muito bem fundamentadas razões de decidir da Relatora, ousou a divergir no que toca ao aproveitamento incondicional - na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto ao longo de 2007 - do saldo final do rubrica "63 - DINHEIRO BRASIL" em 31.12.2006 na monta de R\$ 1.170.000,00.

Cumprе destacar, de início, que referido valor constou da declaração relativa ao ano-fiscalizado, a saber, 2007 - exercício 2008, na coluna relativa ao ano anterior.

Entendeu a Relatora que o recorrente estaria desobrigado de comprovar a efetiva existência dessa pretensa origem, na medida em que *"os valores informados pelo recorrente em sua declaração de ajuste do no calendário de 2006 já haviam sido tacitamente homologados pelo Fisco ante à sua inércia em fiscalizar tempestivamente aquele período"*

Não vejo dessa forma.

O fato de o fisco eventualmente não mais poder constituir crédito tributário relacionado àquele ano 2006, não desincumbe o contribuinte de apresentar documentos emitidos naquele período, notadamente quando pretende, a partir desses documentos, obter proveito tributário em período subsequente.

A título ilustrativo, os dispêndios com a construção, ampliação e reforma, desde que os projetos tenham sido aprovados pelos órgãos municipais competentes, e com pequenas obras, tais como pintura, reparos em azulejos, encanamentos, pisos, paredes podem, a rigor, integrar o custo de aquisição, quando comprovados com documentação hábil e idônea e discriminados na Declaração de Ajuste Anual.

Perceba-se, com isso, que não obstante o fisco não poder mais constituir, em decorrência da decadência, o crédito tributário relacionado a eventual omissão de rendimentos em função de variação patrimonial a descoberto no ano de emissão dos documentos acima, não significa dizer que o contribuinte não precise os apresentar à autoridade fiscal, caso pretenda se valer desses dispêndios na apuração de eventual ganho de capital.

E aqui, penso ser essa a idéia.

Antes de mais nada, é relevante lembrar que o Direito brasileiro adotou o sistema da persuasão racional do julgador, ou livre convencimento *motivado* (art. 371 do NCPC e art. 9º do Decreto 70.235/1972), segundo o qual *"o julgador é livre para decidir segundo seu convencimento, que necessariamente deve estar pautado no conjunto probatório constante dos autos"*². Isto é, muito embora o julgador tenha um certo grau de liberdade de apreciação, ele está vinculado à prova dos autos.

Por oportuno, cumpre destacar que o autuado foi regularmente intimado a comprovar o ***"dinheiro em espécie em posse do contribuinte em 31/12/2006 (R\$***

² FERRAGUT, Maria Rita. As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 91.

1.170.000,00) e 31/12/2007 (R\$ 2.000.000,00)", por meio do Termo de Intimação Fiscal de 26.10.11, ocasião em que não foi capaz de sequer dar início à prova, limitando-se a afirmar, segundo a relatora, que possuía "fontes de rendimentos compatíveis para ter em seu poder o montante declarado em espécie".

Não apresentou o recorrente, sequer a demonstração do fluxo de entradas e saídas em sua DIRPF/07 (ano-calendário 2006) capaz de evidenciar as origens e aplicações que, em última análise, poderiam dar lastro aos saldos em banco e em espécie ao final daquele ano.

Note que mesmo levando-se em conta o patrimônio declarado pelo recorrente, a manutenção de R\$ 1.170.000,00 em espécie não é, no dias de hoje, prática usual adotada pelos contribuintes, sobretudo quando a utilização do sistema financeiro parece-me a regra por eles observada.

Ademais, o fato de ter declarado saldo nessa rubrica ao final de 2007, no importe de R\$ 2.000.000,00, reforça a necessidade de que se demonstre a origem daquele registrado em 12/2006, posto que a utilização daquele valor na apuração do APD em 2007 poderia estar levando em conta, nos meses autuados (março e abril), valor efetivamente não consumido no período, mas sim transportado para integrar aquele saldo de R\$ 2.000.000,00 ao final de 2007.

Nessa linha, trago o acórdão 9202-004-4274, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - APD. SALDO POSITIVO NO MÊS DE DEZEMBRO. APROVEITAMENTO NO FLUXO DE CAIXA DO ANO SEGUINTE CONDICIONADO À DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS DO ANO ANTERIOR.

O Imposto de Renda das Pessoas Físicas tem fato gerador complexo, compreendendo todos os fatos geradores ocorridos no ano civil, porém, apurado no ajuste anual, ocasião em que o Contribuinte deve oferecer à tributação, via DAA, toda a disponibilidade econômica ou jurídica adquirida no transcorrer do ano-calendário e oportunizando-lhe a dedução de eventuais despesas, bem como o gozo das isenções cabíveis.

Somente poderá ser aproveitado no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na Declaração de Bens e Direitos da DAA do ano anterior, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea com aptidão de lhe comprovar a origem, de molde a impedir a "geração espontânea" de patrimônio não antes reconhecido como havido pelo próprio Contribuinte.

Passo a colacionar, por interessar ao caso, excerto do voto condutor do acórdão encimado.

Dessarte, para que os recursos disponíveis em moeda ao final de cada ano-calendário (dezembro/XX) constituam-se lastro para eventuais acréscimos patrimoniais no ano civil imediatamente seguinte (janeiro/XX+1), devem eles constar, de maneira precisa, já na Declaração de Bens e Direitos da DAA do Ano-Calendário (XX) e, cumulativamente, como todos os dados ali declarados, ter a sua origem devidamente comprovada mediante documentos hábeis e idôneos com aptidão de fornecer o indispensável amparo jurídico.

Não se prestam para tal fim supostas sobras decorrentes da confrontação entre rendimentos financeiros e aplicações declaradas, pois este hipotético saldo não se constitui prova cabal da efetiva posse do bem no último dia do ano-calendário anterior. Assim, os recursos disponíveis no final de cada ano-calendário só podem ser aproveitados no ano seguinte mediante prova incontestada de sua existência.

Nesse sentido, VOTO por NEGAR provimento ao recurso apresentado.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti