



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n° 10830.010200/00-25
Recurso n° 155.903 Voluntário
Matéria IRPF
Acórdão n° 104-23.393
Sessão de 07 de agosto de 2008
Recorrente HÉLIO DE OLIVEIRA SANTOS
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Exercício: 1996

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA - LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - BASE DE CÁLCULO - APURAÇÃO MENSAL - ÔNUS DA PROVA - O fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos deve ser 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 tributável ou tributada exclusivamente na fonte).

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

GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO A QUALQUER TÍTULO PARA FINS FISCAIS - Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, procuração em causa própria, promessa de compra e venda de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS POR PESSOAS FÍSICAS - TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA - O lucro apurado na alienação, a qualquer título, de bens ou direitos de qualquer natureza, deve ser considerado

ganho de capital. Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

COMPROVAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO - O valor de aquisição do bem ou direito para apuração do ganho de capital deverá ser comprovado com documentação hábil e idônea, usual para o tipo de operação de que houver resultado a aquisição.

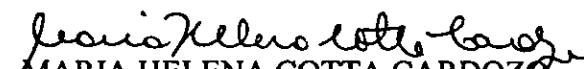
DESPESAS ESCRITURADAS NO LIVRO CAIXA - CONDIÇÃO DE DEDUTIBILIDADE - NECESSIDADE E COMPROVAÇÃO - Somente são admissíveis como dedutíveis despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos e que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. E, ainda, as deduções permitidas pela legislação e devidamente escrituradas em livro caixa, não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.

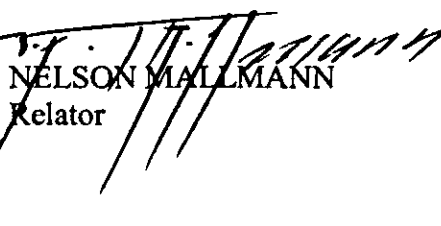
ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS MORATÓRIOS - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4).

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HÉLIO DE OLIVEIRA SANTOS.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Presidente


NELSON MALLMANN
Relator

FORMALIZADO EM: 19 SET 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros HELOÍSA GUARITA SOUZA, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO (Suplente convocado), ANTONIO LOPO MARTINEZ, PEDRO ANAN JÚNIOR e GUSTAVO LIAN HADDAD. Ausente justificadamente a Conselheira RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANÇA.

Relatório

HÉLIO DE OLIVEIRA SANTOS, contribuinte inscrito no CPF/MF 721.114.708-30, com domicílio fiscal na cidade de Campinas, Estado de São Paulo, à Rua Carlos Grimaldi, nº 1171 – Bairro Jardim Madalena, jurisdicionado a DRF em Campinas - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 97/105, prolatada pela Quarta Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo II - SP, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 111/121.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 18/12/00, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 59/63), com ciência pessoal, em 18/12/00, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 12.996,30 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo ao exercício de 1996, correspondente ao ano-calendário de 1995.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO: Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto no mês de janeiro do ano-calendário de 1995, onde se verificou excesso de dispêndios sobre origens, não respaldados por rendimentos declarados, conforme Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial - 1995. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990; artigos 7º e 8º, da Lei nº 8.981, de 1995.

2 - OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS: Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de bens, conforme exposto no item 2 do Termo de Verificação Fiscal, lavrado nestá data, parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e §§, 16, 18 a 22, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da lei nº 8.134, de 1990 e artigos 7º e 21, da Lei nº 8.981, de 1995.

3 - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE - DESPESAS DE LIVRO CAIXA DEDUZIDAS INDEVIDAMENTE: Glosa de despesas escrituradas no Livro Caixa, conforme item 1 do Termo de Verificação Fiscal, lavrado nesta data, parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração. Infração capitulada no artigo 6º e parágrafos da Lei nº 8.134, de 1990 e artigo 9º, inciso I, da Lei 8.981, de 1995.

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, responsáveis pela constituição do crédito tributário, esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 54/58) entre outros, os seguintes aspectos:

- que, quanto à dedução indevida dos valores escriturados no Livro Caixa, tem-se que examinando a natureza dos gastos escriturados no Livro Caixa verificamos que a funcionária Falda Faria de Miranda, registrada às fls. 07 do livro registro de empregados de nº 01, foi desligada em 08/08/95, sendo que a partir de então, os gastos com o vigia Edmar Gonçalves Nunes e a secretária Cínthia dos Reis Paranhos devem ser glosados, pois não foi comprovado o vínculo empregatício de que trata o inciso I do artigo 81 do RIR/94. O montante compreende todos os valores pagos no período de agosto a dezembro, no valor de R\$ 2.709,00;

- que se verifica no quadro 2., Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoas Físicas e do Exterior, da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física, do fiscalizado, que para o rendimento anual de R\$ 840,00, acrescido dos rendimentos percebidos da UNUMED, no valor de R\$ 2.673,11, que totaliza o montante de R\$ 3.513,00, foi lançado a título de dedução – livro caixa – a importância anual de R\$ 6.900,00, que por sua vez foi transposto para o “rosto” da declaração no campo Deduções – Livro Caixa. Desta feita, temos como indedutível a importância de R\$ 2.709,00 e o valor de R\$ 678, que compreende a diferença entre o valor recebido atividade R\$ 3.513,00 e o valor remanescente escriturado no livro caixa, ou seja, R\$ 4.191,00 – R\$ 3.513,00;

- que, quanto aos ganhos de capital apurados na alienação de bens imóveis, tem-se conforme demonstrado no incluso Demonstrativo de Ganho de Capital, o fiscalizado não apurou corretamente o ganho de capital na alienação do imóvel sito a Rua Aroldo de Azevedo, nº 100 – apto nº 71/B – 7º andar – Jardim das Paineiras – Campinas – SP, alienado ao Sr. Nilson Lucílio em 24/02/1995, pela importância de R\$ 75.000,00, tendo sido apurado e demonstrado de ofício o imposto devido em real no valor de R\$ 1.831,08;

- que, de igual modo, conforme demonstrado no incluso Demonstrativo de Ganho de Capital, o fiscalizado não apurou corretamente o ganho de capital na alienação do imóvel sito a Rua Culto e Ciência, nº 44 – apto nº 43 – 4º andar – Centro – Campinas – SP, alienado a Sra. Albina Pinheiro Pereira, em 05/05/1995, pela importância de R\$ 23.666,00, tendo sido apurado o imposto devido em real no valor de R\$ 963,18;

- que, quanto a Variação Patrimonial a Descoberto, tem-se que elaboramos o incluso Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial, tendo por base as informações prestadas pelo fiscalizado, em atendimento aos Termos de Intimação de 06/10/00, e do Termo de Constatação e Intimação lavrado em 30/11/00, pelos quais o fiscalizado apresentou o Demonstrativo da Variação Patrimonial (Fluxo de Caixa) – Recursos/Origens e dispêndios, juntamente com a documentação parcialmente comprobatória dos gastos realizados;

- que do exame do indigitado demonstrativo verifica-se que no mês de janeiro ocorreu variação patrimonial a descoberto, no valor de R\$ 2.377,44, tendo em vista que os recursos líquidos do fiscalizado, não foram suficientes para fazer frente aos dispêndios do mesmo mês, principalmente no que diz respeito ao pagamento da promissória vencível em 31/01/95, relativa à aquisição do lote 21 da quadra “D” do loteamento residencial vila verde, no valor de R\$ 5.638,50.

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 17/01/01, a sua peça impugnatória de fls. 65/76, solicitando que seja acolhida à impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, quanto dedução indevida dos valores escriturados no livro caixa, tem-se que no que concerne ao montante glosado o lançamento é perfeitamente cabível à luz do inciso II, do artigo 81 do RIR/94. As pessoas de Edmar Gonçalves Nunes e Cíntia dos Reis Paranhos efetivamente prestaram serviços às atividades do fiscalizado. O fato de não ter provado vínculo empregatício é irrelevante, máxime porque se trata de *res inter alios*, posto tratar-se de matéria de cunho trabalhista cujo interesse diz respeito tão somente às partes na relação envolvidas;

- que dentro da expressão emolumentos pagos a terceiros, é perfeitamente cabível o pagamento de pessoas que tenham prestado serviços ao contribuinte, com ou sem vínculo empregatício;

- que, quanto aos ganhos apurados em alienação de bens imóveis, tem-se que socorrendo-se aos princípios gerais da legislação tributária é de se consignar que a apuração ex officio e posterior ao fato gerador não têm o condão de retroagir à época da declaração eis que naquela oportunidade não ocorreu fato gerador suscetível de gerar o imposto em comento. Logo não é aceitável que o contribuinte seja penalizado pela falha ou critério errôneo utilizado pela Receita à época dos fatos;

- que, quanto à variação patrimonial a descoberto, tem-se o agente do tesouro ao invés de se ater às declarações prestadas pelo contribuinte e analisá-la de forma global, levou-o a apresentar uma planilha, orientando-o a preenchê-la segundo critérios estranhos, uma vez que os rendimentos foram divididos “pro rata”. Demais disso, não foi considerado o saldo de caixa do exercício anterior. Tal fato não reflete toda a verdade fiscal, uma vez que efetivamente em data de 31/01/95, o contribuinte possuía numerário suficiente para efetuar o pagamento da nota promissória no valor de R\$ 5.638,50.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da Quarta Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo – SP II concluíram pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, quanto às despesas escrituradas em livro caixa, tem-se que foram glosados os gastos com o vigia Edmar Gonçalves Nunes e da secretária Cíntia dos Reis Paranhos, pagos no período de agosto a dezembro, uma vez que não comprovado o vínculo empregatício. E, ainda, o excesso de despesas em relação à receita auferida;

- que o artigo 81 do RIR/94, enumera as deduções permitidas quando da percepção pelo contribuinte de rendimentos de trabalho não assalariado, da receita decorrente do exercício de sua atividade: a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários: os emolumentos pagos a terceiros; as despesas do custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora;

- que, por outro lado, do artigo 82 do RIR/94, tem-se que as deduções permitidas pela legislação e devidamente escrituradas em livro caixa, não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até, dezembro, mas o excedente de deduções porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte;

- que, com efeito, a reclamação do contribuinte não tem guarida, já que como se depreende dos autos o valor dos rendimentos tributáveis decorrentes de trabalho não assalariado perfeitamente no ano-calendário de 1995, o valor de R\$ 3.513,11 e a dedução pretendida de R\$ 6.900,00;

- que não se trata de interpretação equivocada dos fatos como assevera o contribuinte, mas de cumprimento ao determinado na lei, de que somente as receitas provenientes do trabalho não assalariado devem ser consideradas para efeito de escrituração no livro caixa;

- que para que as despesas com vigia e secretária sejam dedutíveis deve enquadrar-se em um dos incisos do artigo 81 do RIR/94. A toda evidência não se enquadram, nos dois primeiros, haja vista não se tratar de remuneração paga a terceiros com vínculo empregatício (inciso I) nem de emolumento (inciso II);

- que, assim, conclui-se que, se o pagamento a terceiro, mesmo sem vínculo empregatício, tiver características de despesas de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, seria dedutível no livro caixa. Para isso é necessário que o recibo pelo pagamento das despesas especifique a natureza dos serviços de modo a verificar sua relação com a atividade profissional do contribuinte e a necessidade na percepção dos rendimentos e a sua equivalência na produção dos mesmos rendimentos;

- que entendo que as despesas com vigia e a secretária não se enquadram naquelas despesas tidas como de custeio. Mesmo que assim não fosse não se pode perder de vista que o contribuinte deduziu valores que excederam a renda mensal auferida decorrente do trabalho não assalariado;

- que quanto ao ganho de capital na alienação dos imóveis, argumenta que os valores dos imóveis quando de suas aquisições foram lançadas na declaração do exercício respectivo e automaticamente convertidos à moeda da época, pelo programa fornecido pela Receita Federal, e uma vez lançados os valores das alienações em nenhum dos casos apurou-se a existência de qualquer imposto a pagar a esse título;-

- que a legislação específica estabelece que está sujeita ao imposto de renda a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente;

- que o valor efetivo das operações quanto, a sua transmissão, estão demonstradas nos documentos de fls. 43/44, nas importâncias de R\$ 75.000,00 e R\$ 23.666,00 e que serviram de base para a autuação;

- que compulsando os demonstrativos elaborados pelo contribuinte fls. 21/22, verifica-se que quando do cálculo para a apuração de eventual ganho de capital, os valores consignados para as alienações foram de R\$ 16.276,03 e R\$ 10.452,97, que correspondem à diferença entre os valores de alienações e os custos corrigidos, divergentes, portanto, dos valores efetivos das operações, não havendo que se falar em critério errôneo utilizado pela Receita Federal, não merecendo reparos o lançamento efetuado;

- que quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto evidenciado em janeiro de 1995, alega o contribuinte que os rendimentos foram divididos pro-rata e não foi considerado o saldo de caixa do ano anterior;

- que consta no Termo de Constatação e Intimação Fiscal que foi elaborado demonstrativo mensal de evolução patrimonial, tendo por base as informações prestadas pelo fiscalizado em atendimento ao termo de intimação de 06/10/2000, pelos quais o contribuinte apresentou o demonstrativo da variação patrimonial (fluxo de caixa) – recursos e origens e dispêndios, fls. 10/11, juntamente com a documentação parcialmente comprobatória dos gastos realizados;

- que assim, quanto às origens foram considerados os valores informados pelo contribuinte acrescido do valor da receita da atividade rural não demonstrando o impugnante qualquer erro ou equívoco naqueles valores. Nem tampouco, o pretendido saldo em caixa do ano anterior, uma vez não constar da declaração apresentada à quantia pretendida;

- que junta o informe de fl. 90, fornecido pela Pontifícia Universidade Católica de Campinas, demonstrando os valores auferidos pelo interessado nos meses de dezembro de 1994 e janeiro de 1995. Cabe esclarecer que os valores relativos a janeiro de 1995, já foram considerados pelo contribuinte quando da elaboração do demonstrativo da evolução patrimonial, além dos auferidos das demais fontes pagadoras. Quanto aos valores recebidos no ano-calendário de 1994, compuseram a declaração do ano anterior, e como já dito, não constam como saldos na declaração apresentada como se depreende à fl. 17, presumindo-se consumidos.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

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

Ano-calendário: 1995

Ementa: LIVRO CAIXA. DESPESAS DEDUTÍVEIS. Somente poderão ser deduzidas da base de cálculo do imposto por contribuinte não assalariado as despesas indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. E, ainda, as deduções permitidas pela legislação e devidamente escrituradas em livro caixa, não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até, dezembro, mas o excedente de deduções porventura existente no final de ano-base, não será transposto para o ano seguinte.

GANHOS DE CAPITAL. Está sujeita ao imposto de renda a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente. E, ainda, considera como valor de transmissão, em regra geral, o preço efetivo da operação de venda ou cessão de direitos.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Sujeita-se à tributação a variação patrimonial, não justificada por rendimentos declarados/comprovados, por caracterizar omissão de rendimentos. Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir uma

presunção legal de omissão de rendimentos invocada pela autoridade lançadora.

Lançamento Procedente.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 21/09/06, conforme Termo constante às fls. 107/109, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (20/10/06), o recurso voluntário de fls. 111/121, instruído pelos documentos de fls. 136/139, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pela consideração da ilegalidade da taxa Selic como índice de recomposição patrimonial no âmbito tributário.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Não há arguição de qualquer preliminar.

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito total na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho de Contribuintes pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância arguindo, em síntese, as mesmas razões da peça impugnatória.

Assim, a pedra angular da questão fiscal trazida à apreciação desta Câmara, se resume, como ficou consignado no Relatório, a acréscimo patrimonial a descoberto; omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos; e despesas de Livro Caixa deduzidas indevidamente.

Da análise dos autos do processo se verifica que a autoridade lançadora constatou, através do levantamento de entradas e saídas de recursos – fluxo financeiro (“fluxo de caixa”), que o contribuinte apresentou, durante o mês de janeiro de 1995, saldo negativo, representando desta forma presunção de omissão de rendimentos, já que consumia/aplicava mais do que possuía de recursos com origem justificada, através de rendimentos tributados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte, ou que provinham de empréstimos, doações etc.

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

Sobre este “acrécimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo” cabe tecer algumas considerações.

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

A situação patrimonial do contribuinte é medida em dois momentos distintos. No início do período considerado e no seu final, pela apropriação dos valores constantes de sua declaração de bens. O eventual acréscimo na situação patrimonial constatado na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerado como

acréscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acréscimo (que leva em consideração os bens, direitos e obrigações do contribuinte) deve estar respaldado em receitas auferidas (tributadas, não tributadas ou tributadas exclusivamente na fonte).

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

Vistos esses fatos, cabe mencionar a definição do fato gerador da obrigação tributária principal que é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114 do CTN).

Esta situação é definida no art. 43 do CTN, como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, que no caso em pauta é a omissão de rendimentos.

Ocorrendo o fato gerador, compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (CTN, art. 142).

Ainda, segundo o parágrafo único, deste artigo, a atividade administrativa do lançamento é vinculada, ou seja, constitui procedimento vinculado à norma legal. Os princípios da legalidade estrita e da tipicidade são fundamentais para delinear que a exigência tributária se dê exclusivamente de acordo com a lei e os preceitos constitucionais.

Assim, o imposto de renda somente pode ser exigido se efetivamente ocorrer o fato gerador, ou, o lançamento será constituído quando se constatar que concretamente houve a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

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

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

Diz a norma legal que rege o assunto:

Lei n.º 7.713, de 1988:

"Artigo 1º - Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Artigo 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Artigo 3º - O Imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvando o disposto nos artigos 9º a 14 desta Lei.

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

Lei n.º 8.134, de 1990:

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

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

(...).

Art. 4º - Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o artigo 8º da Lei n.º 7.713, de 1988:

I - será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.

Lei n.º 8.021, de 1990:

Art. 6º - O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º - Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º - Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte."

Como se depreende da legislação, anteriormente citada, o imposto de renda das pessoas físicas será apurado mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, já que com a edição da Lei n.º 8.134, de 1990, que introduziu a declaração anual de ajuste para efeito de apuração do imposto devido pelas pessoas físicas, tanto o imposto devido como o saldo do imposto a pagar ou a restituir, passaram a ser determinados anualmente, donde se conclui que o recolhimento mensal passou a ser considerado como antecipação do devido e não como pagamento definitivo.

Nesta altura deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexivo) para as pessoas físicas.

É de se observar, que para as infrações relativas à omissão de rendimentos, tem-se que, embora as quantias sejam recebidas mensalmente, o valor apurado será acrescido aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Portanto, no presente caso, não há que se falar de fato gerador mensal, haja vista que somente no dia 31/12 de cada ano se completa o fato gerador complexivo objeto da autuação em questão.

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

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

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

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

Entretanto, a partir do ano de 1990, não é possível exigir do contribuinte o pagamento mensal do imposto de renda, ainda que a fonte pagadora não tenha cumprido o dever legal de efetuar a retenção do imposto por antecipação da declaração. Sem dúvidas que o imposto de renda na fonte e o imposto de renda recolhido na forma de "carnê-leão", apesar da denominação de imposto devido mensalmente, representam simples antecipações do imposto efetivamente apurado na declaração de ajuste anual.

Desse modo, o imposto devido, a partir do período-base de 1990, passou a ser determinado mediante a aplicação da tabela progressiva sobre a base de cálculo apurada com a inclusão de todos os rendimentos de que trata o art. 10 da Lei n.º 8.134, de 1990, e o saldo a pagar ou a restituir, mediante a dedução do imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte pessoa física, mensalmente, quando auferisse rendimentos de outras pessoas físicas.

Relevante observar, que a obrigatoriedade do recolhimento mensal nasceu com o advento da Lei n.º 7.713, de 1988, que introduziu na legislação do imposto de renda das pessoas físicas o sistema de bases correntes.

Assim, entendendo que os rendimentos omitidos apurados, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/90, estão sujeita à tabela progressiva anual (IN SRF n.º 46/97).

É evidente que o arbitramento da renda presumida cabe quando existe o sinal exterior de riqueza caracterizado pelos gastos excedentes da renda disponível, e deve ser quantificada em função destes.

Não comungo com a corrente que entende que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simplesmente, já que é pensamento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/90, será apurado, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte.

Entretanto, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais e pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

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

No presente caso, a tributação levada a efeito baseou-se em levantamentos mensais de origem e aplicações de recursos (fluxo financeiro ou de caixa), onde, a princípio,

constata-se que houve a disponibilidade econômica de renda maior do que a declarada pelo suplicante, caracterizando omissão de rendimentos passíveis de tributação.

Por outro lado, é entendimento pacífico, nesta Câmara, que quando a fiscalização promove o fluxo financeiro ("fluxo de caixa") do contribuinte, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos devem ser considerados todos os ingressos (entradas) e todos os dispêndios (saídas), ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos, retornos de investimentos e empréstimos, (já tributados, não tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte) declarados ou não, bem como todos os dispêndios/aplicações/investimentos/aquisições possíveis de se apurar, a exemplo de: despesas bancárias, aplicações financeiras, água, luz, telefone, empregada doméstica, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), etc., apurados mensalmente.

Assim, não há controvérsia que o lançamento foi realizado dentro dos parâmetros legais.

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

Não tenho dúvidas, que a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

No âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

Não se pode esquecer que o Direito Tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal (exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).

Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Não há, no processo administrativo tributário, disposições específicas quanto aos meios de prova admitidos, sendo, portanto, razoável como emprego subsidiário o Código de Processo Civil, que dispõe:

"Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa."

Da mera leitura deste dispositivo legal, depreende-se que no curso de um processo, judicial ou administrativo, todas as provas legais devem ser consideradas pelo julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como, a iterativa jurisprudência, administrativa e judicial, a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

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

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

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

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

Ora, tanto o processo quanto a decisão administrativa, no particular, ambos devem primar pela objetividade factual impedidos, liminarmente, que estão, de trilhar a irracionalidade. Assim, pretender-se, como pretendido pela recorrente, desconhecer de provas documentais, é olvidar a realidade, mediante agressão à objetividade material que fundamentou o lançamento.

Caberia, sim, ao suplicante, em nome da verdade material, contestar os valores lançados, apresentando as suas contra razões, porém, calcadas em provas concretas, e não, simplesmente, apresentar simples argumentos para pretender derrubar a presunção legal apresentada pelo fisco, já que o dever da guarda dos contratos e documentário fiscal, juntamente com a informação dos valores pagos é do próprio suplicante, não há como transferir para a autoridade lançadora tal ônus.

Consta, de forma clara nos autos, que foi elaborado demonstrativo mensal de evolução patrimonial, tendo por base as informações prestadas pelo fiscalizado em atendimento ao termo de intimação de 06/10/2000, pelos quais o contribuinte apresentou o demonstrativo da variação patrimonial (fluxo de caixa) – recursos e origens e dispêndios, fls. 10/11.

Ora, quanto às origens foram considerados os valores informados pelo próprio suplicante acrescido do valor da receita da atividade rural, não foi demonstrando qualquer erro ou equívoco naqueles valores. Nem tampouco, o pretendido saldo em caixa do ano anterior, uma vez que nada consta na declaração apresentada, bem como não houve a comprovação de sua existência. Tenta fazer a comprovação através do informe de fl. 90, fornecido pela Pontifícia Universidade Católica de Campinas, demonstrando os valores auferidos pelo interessado nos meses de dezembro de 1994 e janeiro de 1995. Cabe esclarecer, novamente, que os valores relativos a janeiro de 1995, já foram considerados quando da elaboração do demonstrativo da evolução patrimonial, além dos auferidos das demais fontes pagadoras. Quanto aos valores recebidos no ano-calendário de 1994, compuseram a declaração do ano anterior, e como já dito, não constam como saldos na declaração apresentada como se depreende à fl. 17, presumindo-se consumidos.

É pacífico, tanto na legislação de regência como na jurisprudência, que a prova da ocorrência de erro de fato no preenchimento das declarações, cabe ao contribuinte, e pode ser efetuada mediante a comprovação da inocorrência do aporte no valor declarado ou a demonstração de como foi obtido o valor erroneamente apontado.

Por fim, é de se ressaltar, que o fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos será apurado, mensalmente, onde serão considerados 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 (tributados, não tributados ou tributados exclusivamente na fonte). Todas as informações registradas pelo contribuinte em sua Declaração de Ajuste Anual, até prova em contrário, são consideradas expressão da verdade. Por outro lado, se o contribuinte for intimado a fazer a comprovação dos valores lançados, tempestivamente, em sua Declaração de Ajuste Anual e/ou Declaração de Bens e Direitos e não o fizer é perfeitamente justificável a glosa destes valores.

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

Quanto à discussão em torno do ganho de capital é de se observar, que da análise da legislação de regência verifica-se que embora a Lei Civil condicione a eficácia da operação de transmissão de bem imóvel à existência de escritura pública e à sua inscrição no Registro de Imóveis, para ter plena validade perante terceiros, para a Legislação Tributária ocorre alienação e aquisição em qualquer operação que importe em transmissão ou promessa de transmissão de imóveis, a qualquer título, ou na cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, ainda que efetuada por meio de instrumento particular não inscrito em registro público, tais como as realizadas por: compra e venda, permuta, adjudicação, doação em

pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos à aquisição de imóveis, etc. Esses dispositivos não são conflitantes, pois cada um deles tem finalidade legal específica, gerando direitos e deveres em seus respectivos campos, sem prejudicar um ao outro.

Verifica-se também que em regra geral, o valor da transmissão é o preço efetivo da operação de venda ou da cessão de direitos; nas operações em que o valor não se expressar em dinheiro, o valor da transmissão será arbitrado segundo o valor de mercado. Verifica-se, ainda, que se utiliza o valor que serviu de base para o lançamento do imposto de transmissão, como valor referencial de aquisição, nos seguintes casos: doação, adiantamento da legítima, herança ou legado, dissolução de sociedade conjugal, usucapião extraordinário, revogação de doação, etc.

A própria legislação vigente na época do fato gerado (§ 3º do artigo 3º da Lei n.º 7.713/88) define, com clareza, que na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação a qualquer título de bens ou direitos.

Não restam dúvidas nesta Câmara, que dado à abrangência do conceito de alienação, quando há uma operação, a qual, por importar em transmissão de imóvel se situa dentro da hipótese de incidência do imposto, podendo gerar ganho de capital, em caso positivo, será tributado na forma da Lei.

Indiscutivelmente, para serem considerados custos e entrarem no cálculo do ganho de capital, é indispensável que os dispêndios se revistam, cumulativamente, das seguintes condições (a) que possam ser classificados como benfeitorias; (b) que as benfeitorias e seus custos sejam incluídos na declaração de bens no ano-calendário da aplicação; (c) que sejam comprováveis, se a comprovação for exigida pela autoridade lançadora.

Dos autos observa-se, que o valor efetivo das operações quanto, a sua transmissão, estão demonstradas nos documentos de fls. 43/44, nas importâncias de R\$ 75.000,00 e R\$ 23.666,00 e que serviram de base para a autuação.

Por outro lado, compulsando os demonstrativos elaborados pelo contribuinte fls. 21/22, verifica-se que quando do cálculo para a apuração de eventual ganho de capital, os valores consignados para as alienações foram de R\$ 16.276,03 e R\$ 10.452,97, que correspondem à diferença entre os valores de alienações e os custos corrigidos, divergentes, portanto, dos valores efetivos das operações, não havendo que se falar em critério errôneo utilizado pela Receita Federal, não merecendo reparos o lançamento efetuado.

Ora, com a devida vênia, tanto o processo quanto a decisão administrativa, no particular, ambos devem primar pela objetividade factual impedidos, liminarmente, que estão, de trilhar a irracionalidade. Assim, pretender-se, como pretendido pelo recorrente, desconhecer de provas documentais, é olvidar a realidade, mediante agressão à objetividade material que fundamentou o lançamento.

Desta forma, a ausência de elementos factuais que possam elidir a exigência fiscal persiste nesta fase recursal, pois o recorrente insiste em contestar os valores do lançamento sob argumentos não amparados em lei, incapazes de dar consistência a sua pretensão de ver excluído a totalidade do crédito tributário constituído.

Quanto à glosa de despesas lançadas em Livro Caixa, tem-se que somente são admissíveis, como dedutíveis, despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos e que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Tem-se, da mesma forma, que o contribuinte, pessoa física, que receber rendimentos do trabalho não assalariado, incluindo os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o artigo 236 da Constituição Federal, não poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, as quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como as despesas de arrendamento.

É sabido, que se considera despesa de custeio aquela indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, como aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo. Por outro lado, os gastos com reforma de prédio, aquisição de móveis e utensílios e equipamentos eletrônicos, referem-se a aplicação de capital e, portanto, não são dedutíveis da receita por expressa disposição legal.

O profissional autônomo pode escriturar o livro Caixa para deduzir as despesas de custeio, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Receita e despesa deve manter correlação com a atividade, independentemente se a prestação de serviços foi feita para pessoas físicas ou jurídicas.

Ora, a inscrição da despesa utilizada no Livro Caixa é condição primordial para a admissibilidade de sua dedução dos rendimentos tributáveis, na declaração de ajuste anual, sem contar que não basta a sua comprovação por meio de documentação idônea, devendo ainda ficar comprovado, que as despesas de custeio pagas são necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora. Tais despesas devem estar devidamente discriminadas e identificadas em documentos hábeis e idôneos e em nome do contribuinte que efetuar os pagamentos.

Ora, foram glosados os gastos efetuados com o vigia Edmar Gonçalves Nunes e da secretária Cíntia dos Reis Paranhos, pagos no período de agosto a dezembro, pela falta da comprovação do vínculo empregatício. E, ainda, o excesso de despesas em relação à receita auferida.

O artigo 81 do Regulamento do Imposto de Renda, 1994, vigente na época do lançamento enumera, de forma cristalina, as deduções permitidas quando da percepção pelo contribuinte de rendimentos de trabalho não assalariado, da receita decorrente do exercício de sua atividade: a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários: os emolumentos pagos a terceiros; as despesas do custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Por outro lado, o artigo 82 do mesmo Regulamento disciplina que as deduções permitidas pela legislação e devidamente escrituradas em livro caixa, não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até, dezembro, mas o excedente de deduções porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.

Assim sendo, a reclamação do suplicante não tem guarida, já que como se depreende dos autos o valor dos rendimentos tributáveis decorrentes de trabalho não assalariado perfeitamente no ano-calendário de 1995, o valor de R\$ 3.513,11 e a dedução pretendida de R\$ 6.900,00.

É de reiterar, mais uma vez, que não se trata de interpretação equivocada dos fatos como assevera o suplicante, mas de cumprimento ao determinado na lei, de que somente as receitas provenientes do trabalho não assalariado devem ser consideradas para efeito de escrituração no livro caixa. Para que as despesas com vigia e secretária sejam dedutíveis deve enquadrar-se em um dos incisos do artigo 81 do RIR/94. A toda evidência não se enquadram, nos dois primeiros, haja vista não se tratar de remuneração paga a terceiros com vínculo empregatício (inciso I) nem de emolumento (inciso II).

Assim, conclui-se que, se o pagamento a terceiro, mesmo sem vínculo empregatício, tiver características de despesas de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, seria dedutível no livro caixa. Para isso é necessário que o recibo pelo pagamento das despesas especifique a natureza dos serviços de modo a verificar sua relação com a atividade profissional do contribuinte e a necessidade na percepção dos rendimentos e a sua equivalência na produção dos mesmos rendimentos. Mesmo que assim não fosse não se pode perder de vista que o contribuinte deduziu valores que excederam a renda mensal auferida decorrente do trabalho não assalariado.

Com efeito, a convergência do fato impositivo à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Assim, em suma, somente poderão ser deduzidos, da base de cálculo do imposto, os dispêndios realizados por contribuinte não assalariado, comprovadamente pagos, indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, enumerados na legislação de regência.

A presente matéria já foi amplamente discutida pela decisão de Primeira Instância, onde a relatora proferiu o seu voto com detalhes, citando as razões do não acolhimento das despesas pretendidas como dedutíveis pelo contribuinte, razões, que com a devida vênia da relatora, adoto como se minhas fossem, para melhor elucidar o presente voto.

Por fim devo lembrar, que é regra geral no direito tributário que o ônus da prova cabe a quem alega. A lei pode, entretanto, determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório. Mesmo que a norma possa parecer, em tese, um tanto quanto discricionária, deixando ao talante da autoridade lançadora a iniciativa, esta agiu albergada no dispositivo acima mencionado.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o recorrente a obrigação de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, implica nas consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e

justificação. Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Quarta Câmara, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

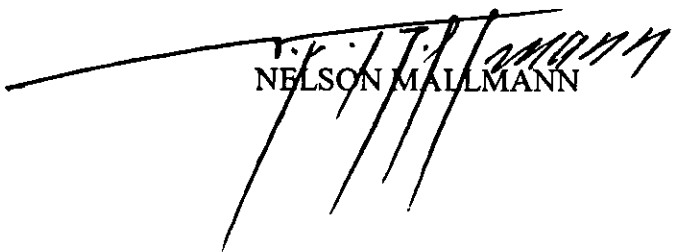
Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Para o caso dos autos (inconstitucionalidade e Taxa Selic) aplicam-se as Súmulas: “O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC nº 2)” e “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4).”

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 07 de agosto de 2008


NELSON MALLMANN