



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

Processo n° 18471.000888/2007-84
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-01.121 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de abril de 2011
Matéria IRPF
Recorrente ROGÉRIO FIGUEIREDO VIEIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente e que não tenha causado preterição do direito de defesa, efetuado em consonância com o que preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional, especialmente se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a sua lavratura, exercendo, atentamente, o seu direito de defesa.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA FISCAL. INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

A determinação de realização de diligências e/ou perícias compete à autoridade julgadora de Primeira Instância, podendo a mesma ser de ofício ou a requerimento do impugnante. A sua falta não acarreta a nulidade do processo administrativo fiscal.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESCABIMENTO.

Descabe o pedido de diligência quando presentes nos autos todos os elementos necessários para que a autoridade julgadora forme sua convicção. Por outro lado, as perícias devem limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também incluídos nos autos, não podendo ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal. Assim, a perícia técnica destina-se a subsidiar a formação da convicção do julgador, limitando-se ao aprofundamento de questões sobre provas e elementos incluídos nos autos não podendo ser utilizada para suprir o descumprimento de uma obrigação prevista na legislação.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM OS RECURSOS DECLARADOS.

FORMA DE APURAÇÃO. FLUXO FINANCEIRO. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO MENSAL. ÔNUS DA PROVA.

Quando a autoridade lançadora promove o fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos (apuração de acréscimo patrimonial a descoberto) este deve ser apurado mensalmente, considerando-se todos os ingressos de recursos (entradas) e todos os dispêndios (saídas) no mês. A lei somente autoriza a presunção de omissão de rendimentos nos casos em que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatível com os recursos disponíveis (tributados, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte). Assim, quando for o caso, devem ser considerados, na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, todos os recursos auferidos pelo contribuinte (tributados, isentos e não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte), abrangendo os declarados e os lançados de ofício pela autoridade lançadora.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe à autoridade lançadora o ônus de provar o fato gerador do imposto de renda. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que a autoridade lançadora comprove o aumento do patrimônio sem justificativa nos recursos declarados. Por outro lado, valores alegados, oriundos de saldos bancários, disponibilidades, resgates de aplicações, dívidas e ônus reais, como os demais recursos declarados, são objeto de prova por quem as invoca como justificativa de eventual aumento patrimonial. As operações declaradas, que importem em origem de recursos, devem ser comprovadas por documentos hábeis e idôneos que indiquem a natureza, o valor e a data de sua ocorrência.

RENDIMENTOS ISENTOS OU NÃO TRIBUTÁVEIS. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE.

Os fatos registrados na escrituração de pessoa jurídica, da qual o contribuinte é sócio, são tidos como verdadeiros desde que respaldados por documentação hábil e idônea. O simples registro de distribuição de lucros na escrituração da empresa e a respectiva informação na Declaração de Ajuste do sócio e/ou lançamento de ofício arbitrando o lucro da pessoa jurídica da qual o contribuinte é sócio, por si só, são insuficientes para comprovar a saída do numerário da pessoa jurídica e ingresso no patrimônio da pessoa física do sócio.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. FLUXO FINANCEIRO. SOBRAS DE RECURSOS.

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

DESPESAS MÉDICAS. REQUISITOS PARA DEDUÇÃO.

As despesas médicas, assim como todas as demais deduções, dizem respeito à base de cálculo do imposto que, à luz do disposto no art. 97, IV, do Código Tributário Nacional, estão sob reserva de lei em sentido formal. Assim, a intenção do legislador foi permitir a dedução de despesas com a manutenção da saúde humana, podendo a autoridade fiscal perquirir se os serviços efetivamente foram prestados ao declarante ou a seus dependentes, rejeitando

de pronto àqueles que não identificam o pagador, os serviços prestados ou não identificam, na forma da lei, os prestadores de serviços ou quando esses não sejam habilitados. A simples indicação na Declaração de Ajuste Anual das despesas médicas por si só não autoriza a dedução, mormente quando o contribuinte, sob procedimento fiscal, deixa de apresentar a documentação hábil e idônea que comprove que cumpriu os requisitos determinados pela legislação de regência.

DESPESAS COM INSTRUÇÃO. REQUISITOS PARA DEDUÇÃO.

As despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, devidamente comprovadas, são dedutíveis até o montante estabelecido pela legislação tributária vigente.

INFORMAÇÃO E COMPROVAÇÃO DOS DADOS CONSTANTES DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DEVER DO CONTRIBUINTE. CONFERÊNCIA DOS DADOS INFORMADOS. DEVER DA AUTORIDADE FISCAL.

É dever do contribuinte informar e, se for o caso, comprovar os dados nos campos próprios das correspondentes declarações de rendimentos e, conseqüentemente, calcular e pagar o montante do imposto apurado, por outro lado, cabe a autoridade fiscal o dever da conferência destes dados. Assim, na ausência de comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, das deduções realizadas na base de cálculo do imposto de renda, é dever de a autoridade fiscal efetuar a sua glosa.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Ewan Teles Aguiar e Pedro Anan Júnior, que proviam parcialmente o recurso para acolher como origem de recursos, para justificar acréscimo patrimonial a descoberto, os lucros distribuídos na pessoa jurídica da qual é sócio, independentemente da comprovação da efetiva transferência dos recursos para a pessoa física da sócio, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Antonio Lopo Martinez, Ewan Teles Aguiar, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

ROGÉRIO FIGUEIREDO VIEIRA, contribuinte inscrito no CPF/MF 664.486.387-68, com domicílio fiscal na cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, à Rua Oliveira da Silva, nº. 15 - Bairro Tijuca, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária no Rio de Janeiro - RJ, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 90/99, prolatada pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ II, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 102/117.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 31/07/2007, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 39/43), com ciência através de AR, em 10/08/2007 (fls. 45), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.200.280,56 (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 2003, correspondente ao ano-calendário de 2002.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão de Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 2003 onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO: Omissão de rendimentos, tendo em vista a apuração de acréscimo patrimonial a descoberto no mês de janeiro de 2002, no valor de R\$ 1.791.894,57 (um milhão, setecentos e noventa e um mil, oitocentos e noventa e quatro reais e cinquenta e sete centavos), onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados / comprovados, conforme demonstrativo do fluxo financeiro mensal anexado às fls. 44, que passa a fazer parte integrante do presente Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º, e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigo 1º da Lei nº. 10.451, de 2002.

2 - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL) - DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS: Glosa de deduções com despesas médicas, no valor de R\$ 10.021,54, pleiteadas indevidamente na declaração de ajuste do ano calendário de 2002, tendo em vista que o contribuinte, regularmente intimado, não apresentou a respectiva documentação comprobatória. Infração capitulada nos artigos 8º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.250, de 1995.

3 - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL) - DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESA COM INSTRUÇÃO: Glosa de dedução referente a despesas com instrução, no valor de R\$ 5.994,00 (cinco mil, novecentos e noventa e quatro reais), pleiteada indevidamente na declaração de ajuste do ano calendário 2002, tendo em vista que o contribuinte, regularmente intimado, não apresentou a respectiva documentação comprobatória. Infração capitulada no artigo 8º, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.250, de 1995.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Relatório Fiscal de fls. 35/37, entre outros, os seguintes aspectos:

- que este procedimento fiscal teve origem na Representação SEFIA/ALF/MNS nº 0188/2004, de 25/08/2004, formalizada pela Alfândega da Receita Federal do Brasil no Porto de Manaus/SRRF/2a RF - processo nº 10283.005541/2004-91. Algumas peças extraídas do referido processo encontram-se às fls. 46/53;

- que, em 07/11/2006, foi enviado ao contribuinte, pelo correio, com Aviso de Recebimento (AR) datado de 13/11/2006, Termo de Início de Fiscalização, juntamente com uma cópia do MPF-F (doc. de fls. 9/11), onde solicitávamos diversos documentos necessários à realização do procedimento fiscal. Como não obtivemos, no prazo concedido, qualquer resposta, encaminhamos ao contribuinte, em 07/12/2006, pelo correio, com Aviso de Recebimento (AR) datado de 12/12/2006, Termo de Reintimação, reiterando o disposto no Termo de Início de Fiscalização (doc. de fls. 12/14);

- que em carta resposta datada de 22/12/2006, o fiscalizado, por intermédio de seu representante legal, com base no artigo 5º, incisos XXXIII, XXXIV e LV da Magna Carta e artigo 1º da Portaria SRF nº 6087/05, requer o fornecimento de diversos documentos assim como informação do critério técnico e motivação que ensejaram a sua inclusão no programa de fiscalização desta Defis (doc. de fls. 15/16);

- que, em 18/06/2007, encaminhamos ao contribuinte, pelo correio, com Aviso de Recebimento (AR) datado de 21/06/2007, Termo de Intimação Fiscal acompanhado de quadro demonstrativo do fluxo financeiro mensal relativo ao ano calendário 2002, elaborado com base nos elementos em poder da fiscalização;

- que no aludido fluxo financeiro foi apurada variação patrimonial a descoberto no mês de janeiro, no valor de R\$ 1.791.894,57, resultado de Receita Federal Superintendência Regional da Receita Federal na 7a RF Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização/RJO integralização de capital na empresa Yahweh-Nissi Importação e Exportação Ltda., CNPJ 02.643.886/0001-17, no montante de R\$ 1.800.000,00 (doc. de fls. 29/32);

- que no Termo de Intimação Fiscal solicitávamos que o contribuinte, caso discordasse dos valores lançados no fluxo financeiro mensal, apresentasse as devidas justificativas, acompanhadas de documentação hábil e idônea. Solicitávamos, ainda, que fossem apresentados os comprovantes mensais das despesas com instrução e das despesas médicas (a apresentação desses comprovantes já fora objeto de todas as intimações anteriormente emitidas), assim como a documentação comprobatória da relação de dependência do declarante com os dependentes informados no quadro 6 da declaração de ajuste anual;

- que, como resposta, o contribuinte, por intermédio de seu representante legal, nos encaminhou a correspondência de fls. 33/34, informando que: (a) o lucro do ano 2001 da empresa Yahweh-Nissi Importação e Exportação Ltda. foi integralizado em janeiro de 2002, na própria empresa, sem ter sido distribuído para posterior reinvestimento. Ao revés, o dinheiro ficou na empresa, ocorrendo aumento de capital em 2002. A declaração dessa operação só poderia ser realizada em abril de 2003; (b) a Receita Federal tem meios de verificar pelo número de seu CPF e o de sua esposa, Cinthia, quem são seus dependentes, visto que seus filhos, Benjamin e Matheus são inscritos no cadastro do MF; (c) as despesas médicas constam no informe de rendimentos do TRT, e eram pagas mediante a Associação de

Servidores; (d) iria requisitar à Escola Corcovado e Clematis estabelecimentos de ensino os respectivos informes ou comprovantes, pois desconhece onde os mesmos se encontram;

- que com relação ao exposto na carta resposta encaminhada pelo fiscalizado cabem os seguintes esclarecimentos: (1) a empresa Yahweh-Nissi Importação e Exportação, Ltda., CNPJ 02.643.886/0001-17, informa na declaração integrada de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica (DIPJ) referente ao ano calendário 2001 haver pago ao sócio Rogério Figueiredo Vieira, a título de lucros/dividendos, o montante de R\$ 1.021.000,00. O contribuinte, em sua declaração de ajuste do ano calendário 2001, informa, no quadro 3, o recebimento de lucros/dividendos no total de R\$ 1.120.000,00; (2) o contribuinte, em sua declaração de ajuste do ano calendário 2002, informa, no quadro 4, o recebimento de lucros/dividendos no valor de R\$ 1.200.000,00. No entanto, a empresa Yahweh-Nissi Importação e Exportação Ltda., na declaração integrada de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica (DIPJ) referente ao ano calendário 2002 não informa pagamento ao contribuinte, naquele ano, a título de lucros/dividendos; (3) o contribuinte não apresentou documentação contábil comprovando a apuração e a distribuição de lucros no ano calendário 2002 (e tampouco no ano calendário 2001); (4) o contribuinte não apresentou documentação bancária (extratos, cópias de cheques ou cópias de recibos de depósitos) que comprovasse o efetivo recebimento de lucros/dividendos no ano calendário 2002, conforme informado na declaração de ajuste anual; (5) o contribuinte, após receber três intimações, não apresentou documentação hábil e idônea comprobatória dos valores lançados no quadro 9 - dívidas e ônus reais - da declaração de ajuste do ano calendário 2002; (6) o contribuinte, após receber quatro intimações, não apresentou documentação hábil e idônea comprobatória dos valores utilizados como deduções a título de despesas com instrução e despesas médicas na declaração de ajuste do ano calendário 2002;

- que, sendo assim, depois de analisarmos a declaração de ajuste anual (doc. de fls.4/8), as informações extraídas dos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal (doc. de fls. 54/62), a documentação apresentada pelo fiscalizado (doc. de fls. 15/16 e 33/34) e as peças extraídas do processo no 10283.005541/2004-91 (doc. de fls. 46/53), constatamos as infrações à legislação do Imposto de Renda Pessoa Física, conforme consta do Auto de Infração.

Em sua peça impugnatória de fls. 66/69, instruída pelos documentos de fls. 70/83, apresentada, tempestivamente, em 11/09/2007, o contribuinte, se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos;

- que o lucro do ano de 2.001 da empresa YAWEH NISSI IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., inscrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas sob o número 02.643.886/0001-17, da qual o Autuado é sócio, foi integralizado em janeiro de 2.002, na própria empresa; o seu lucro não foi distribuído pois depois seria investido na própria empresa. Assim, o dinheiro ficou na própria empresa, para o propósito indicado, com posterior alteração de aumento de capital de 2.002. Esta operação só poderia ser declarada em abril de 2.003;

- que o Ilustre Auditor, ao vistar as contas, sem sombra de dúvida considerou que o lucro do ano de 2.001 mantido em caixa para integralização era todo o lucro, desconsiderando aquele constante na DIPJ - referente ao ano calendário de 2.001 e que informa ter sido pago ao Reclamante o valor de R\$ 1.021.000,00 (hum milhão e vinte e hum mil reais)

— como parte dele. Em seus esclarecimentos, o Reclamante informou o lucro, pois considerou o valor integralizado como investimento;

- que não prova o Ilustre Vistor que a receita de R\$ 1.791.894,57 (hum milhão, setecentos e noventa e hum mil, oitocentos e noventa e quatro reais e cinquenta e sete centavos) é fruto de algum trabalho extra-empresa do autuado, passível de tributação que não foi paga, sendo injetada na empresa como aumento de capital social. Este dinheiro veio da própria empresa, tanto em 2001 como em 2.002;

- que contraditória é punição aplicada pelo Vistor ao considerar o valor de acréscimo como indevido, em sua totalidade, se ao mesmo tempo reconhece que o montante de R\$ 1.021.000,00 foi pago como distribuição de lucros;

- que de qualquer forma o ilustre Auditor Fiscal não atentou que o Autuado, conforme informações constantes nas Declarações de Imposto de Renda dos anos de 2.001 a 2.003 poderia aumentar o capital social com os recursos provenientes dos lançamentos no campo "dividas e ônus reais", o que significa que tinha lastro, SE NECESSÁRIO FOSSE, para os acréscimos do capital social, e isto com recursos provenientes de outras rendas que não do lucro da empresa;

- que o lançamento no imposto de renda do autuado em 2.003 (ano base 2.002) no campo relativo às variações patrimoniais é SIMPLEMENTE uma INFORMAÇÃO de que houve um acréscimo de capital social fruto do próprio lucro da empresa e não uma injeção de capital externo tributável colocado na empresa, ou seja, não há o que se tributar;

- que o que realmente aconteceu foi que a empresa através do seu lucro aumentou o seu capital social fazendo com que os bens do autuado se valorizassem na mesma proporção;

- que as despesas médicas constam no informe de rendimentos do Tribunal Regional do Trabalho da Primeira Região, pois as referidas despesas eram pagas mediante a Associação de Servidores do respectivo Tribunal;

- que destarte, embora essa Receita Federal do Brasil tenha acesso a tais dados, e tenha o ente administrativo o dever de fornecê-los, e o Contribuinte tenha informado tal em seus esclarecimentos, não houve requisição nem pesquisa de tais despesas (ao contrario do que fez o Ilustre Vistor em relação à distribuição de lucros da empresa YAWEH NISSI...);

- que quanto à penalização por pretensas deduções indevidas de despesas de Educação, inconforma-se o Contribuinte pois - apesar de informar da necessidade de requisitá-los à ESCOLA CORCOVADO e demais estabelecimentos onde estão os respectivos informes ou comprovantes pois desconhece onde os mesmos se encontram - não foi dado prazo para tal pelo Ilustre Auditor Fiscal. Contudo, em sede recursal, o Impugnante os produzirá;

- que outrossim, requer o Autuado as seguintes diligências: (1) apresentação dos livros contábeis relativos ao ano de 2.001; (2) envio de oficio ao Tribunal Regional do Trabalho da Primeira Região para que apresente os comprovantes de pagamentos de despesas médicas realizadas pela associação de servidores; (3) envio de oficio à Escola Corcovado e estabelecimentos de ensinos para que apresentem os comprovantes de despesas realizadas;

- que justificam tais provas a necessidade de comprovar que parte do dinheiro em caixa da empresa YAWEH NISSI não foi distribuída como lucro mas permaneceu em caixa para integralização em janeiro de 2.002, a ser declarada em 2.003; bem como a comprovação

de que as referidas despesas médicas e de instrução estavam cobertas, justificando-se a prova de tais gastos mediante a escrituração e registros dos próprios estabelecimentos de ensino.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ II conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que o Impugnante solicitou a realização de Diligência com o intuito de apresentação de livros contábeis da empresa Yahweh, bem como expedição de ofícios às instituições de ensino para comprovação de despesas com instrução;

- que os artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, não deixam qualquer dúvida quanto ao momento em que as alegações, devidamente acompanhadas dos pertinentes elementos de prova, devem ser apresentadas, ou seja, na impugnação. O § 4º, do art. 16 do citado Decreto determina expressamente que a prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique caracterizada uma das hipóteses ali previstas, o que não é o caso dos autos;

- que não cabe ao contribuinte se valer de pedido de diligência com o intuito de apresentar elementos de prova não trazidos aos autos no momento oportuno;

- que, assim, indefiro o pedido de diligência do Interessado, por considerá-los prescindíveis ao julgamento da lide, nos termos do art. 18, do Decreto nº 70.235, de 1972, visto que o processo encontra-se instruído e pronto para ser julgado;

- que o impugnante afirmou que o lucro obtido pela empresa Yahweh-Nissi Importação e Exportação Ltda., CNPJ 02.643.886/0001-17, no ano-calendário 2001, foi revertido para aumento do capital social da própria empresa no ano seguinte (2002) e que este evento só poderia ser informado em abril de 2003;

- que apesar de suas alegações, o Impugnante, em momento algum, trouxe aos autos elementos de prova capazes de sustentar suas alegações. Os registros contábeis que fundamentariam o aumento de capital com a alegada reversão do próprio lucro da empresa no ano anterior não foram apresentados à Fiscalização, tampouco na impugnação;

As alegações desprovidas de meios de prova que as justifiquem não podem prosperar, visto que é assente em Direito que alegar e não provar é o mesmo que não alegar. Acrescente-se que, conforme preceitua o art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, a impugnação deve ser formalizada por escrito e instruída com os documentos que fundamentem os argumentos de defesa. Portanto, as alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando esse for o meio pelo qual sejam provados os fatos alegados, não são eficazes;

- que uma vez efetuado o demonstrativo de evolução patrimonial do Contribuinte (fl. 44) e apurado o acréscimo patrimonial a descoberto pela Fiscalização, caracterizada está a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, nos termos do art. 43, inciso II do CTN. Nessa hipótese, cabe ao Contribuinte a comprovação da existência recursos suficientes a afastar o acréscimo patrimonial a descoberto apurado, uma vez que se opera a inversão do ônus da prova, legalmente prevista;

- que, dessa forma, não caberia ao Fiscal comprovar que o acréscimo patrimonial descoberto apurado por meio do demonstrativo de fl. 44 seria fruto de trabalho extra-empresa, como afirmou o Interessado. Pelo contrário. Cabe ao Contribuinte provar os fatos modificativos ou extintivos desse direito, ou seja, justificar o acréscimo patrimonial com rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte;

- que se esclareça que os dados constantes da Declaração de Rendimentos e de Bens do Contribuinte são informações prestadas voluntariamente, sob sua responsabilidade, e estão sujeitos à comprovação, se o Fisco entender necessário. O artigo 806 do Decreto nº 3.000, de 1999;

- que como o contribuinte se manteve inerte, apesar de ter sido intimado a apresentar a comprovação dos acréscimos patrimoniais, o Fisco efetuou, corretamente, o lançamento de ofício;

- que o Contribuinte classificou de contraditória a conduta do Fiscal ao considerar o valor de acréscimo como indevido, em sua totalidade, se ao mesmo tempo reconhece que o montante de R\$ 1.021.000,00 foi pago como distribuição de lucros;

- que se equivoca o Impugnante neste aspecto. A Autoridade Autuante, no Relatório Fiscal às fls. 35 a 37, não reconheceu qualquer valor pago a título de lucros pela empresa ao contribuinte. Apenas informou que a empresa declarou na DIPJ que haveria pago o valor de R\$1.021.000,00 a título de lucros, enquanto que o Contribuinte informou em sua DIRPF que recebera, a esse mesmo título, o valor de R\$1.120.000,00, diferente, portanto, daquele. Mais adiante, o Fiscal afirmou: "3) o contribuinte não apresentou documentação contábil comprovando a apuração e a distribuição de lucros no ano calendário 2002(tampouco no ano *calendário 2001*);". Dessa forma, verifica-se que não houve contradição no procedimento adotado pela Autoridade Autuante na elaboração do demonstrativo de evolução patrimonial, conforme alegou-se na impugnação;

- que o interessado declarou, ainda, que a Fiscalização não atentou para o fato de que ele poderia ter aumentado o capital social da empresa com os recursos oriundos das dívidas e ônus reais (fls. 7) e que a empresa teria aumentado seu capital social por meio do seu lucro e este fato teria feito os bens do impugnante se valorizarem também. Entretanto, mais uma vez não apresentou documentos hábeis à comprovação de suas alegações. Aliás, meras suposições do que poderia haver ocorrido não constituem suporte efetivo para as alegadas operações;

- que cabe destacar, também, que o Contribuinte foi intimado por três vezes (fls. 9, 12 e 24) a comprovar os valores lançados a título de dívidas e ônus reais na declaração de ajuste do ano-calendário 2002, no entanto não apresentou documentação comprobatória a respeito dos supostos contratos de mútuo e empréstimos junto a instituições financeiras (fl. 7);

- que no que se refere à glosa de despesas médicas, o Impugnante alegou que constam do informe de rendimentos do TRT – 1ª Região, pois estas foram pagas mediante a Associação de Servidores do referido tribunal e que Caberia à Receita Federal requisitar tais informações;

- que as informações prestadas pelos contribuintes por meio de declarações de rendimentos estão sujeitas à comprovação, por parte do declarante, sempre que o Fisco entender necessário, nos termos do disposto no art. 835 do Decreto nº 3.000, de 1999;

- que, dessa forma, uma vez que o Contribuinte informou, em sua DIRPF, valores supostamente pagos a título de despesas médicas e a Fiscalização intimou-o a comprová-los, era seu dever apresentar todos os elementos de prova que sustentassem as informações prestadas ao Fisco;

- que destaque-se, por oportuno, que a Autoridade Fiscal intimou o Interessado por quatro vezes a comprovar tais despesas (fls. 9 a 11, 12 a 14, 24 a 26 e 29 a 32), mas, ainda assim, este não apresentou os comprovantes nem à Fiscalização, tampouco no momento da impugnação. Dessa forma, deve ser mantida a glosa efetuada no Auto de Infração;

- que no que se refere às despesas com instrução, o Impugnante afirmou que não lhe fora concedido prazo para comprová-las, o que seria feito em sede recursal;

- que, assim como ocorreu com as despesas médicas, a Autoridade Fiscal também intimou o Contribuinte, por quatro vezes (fls. 9 a 11, 12 a 14, 24 a 26 e 29 a 32), a comprovar as despesas com instrução informadas em sua DIRPF, entretanto este não apresentou os documentos comprobatórios quando da Fiscalização, tampouco na impugnação.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

DILIGENCIA. ' 'PROVAS. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.;

Os artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, não deixam qualquer dúvida quanto ao momento em que as alegações, devidamente acompanhadas dos pertinentes elementos de prova, devem ser apresentadas, ou seja, na impugnação. Não cabe ao contribuinte se valer de pedido de diligência com o intuito de apresentar elementos de prova não trazidos aos autos no momento oportuno.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Constituem rendimento bruto, sujeito ao imposto de renda, as quantias correspondentes a acréscimo patrimonial quando esse não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não-tributáveis ou por rendimentos tributados exclusivamente na fonte auferidos pelo contribuinte.

ÔNUS DA PROVA Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos que justifiquem o acréscimo patrimonial.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS. A impugnação deve ser instruída com os elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa. A simples alegação, desacompanhada dos meios de prova que a justifique, não é eficaz.

Lançamento Procedente

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 16/01/2008, conforme Termo constante às fls. 100/101, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (06/05/2008), o recurso voluntário de fls. 102/117, no qual demonstra irresignação parcial contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que o Acórdão atacado garantiu o devido processo legal apenas em seu aspecto formal (procedural due process) mas claramente se vê em sua ementa que não foram levadas em conta, nem ofertadas, nem asseguradas, as circunstâncias relativas ao caso concreto, como, por exemplo, o próprio exame das fontes pagadoras do Contribuinte — o que ela pode fazer e o que foi requerido no peça impugnatória;

- que de igual modo, a não concessão de prazo — do qual o Recorrente deveria ter sido intimado — para oferecimento de documentos de modo a influir na convicção do decisório termina por caracteriza-se como dado de violação do direito de defesa, pois não justificada a sua rejeição e nem dela intimada o Recorrente;

- que as declarações de imposto de renda da empresa Yaweh Nissi estão todas a disposição do órgão julgador, nos bancos de dados da Receita Federal do Brasil. De igual modo, as informações das fontes pagadoras podem ser facilmente acessadas pelo Visto e pelos Julgadores da Impugnação. "Se inclusive de ofício o julgador administrativo pode determinar a produção da prova até o julgamento do processo, com muito mais razão deverá acolher qualquer requerimento probatório até a tomada de decisão" (Célio Armando Janczeski, in Processo Tributário Administrativo e Judicial na Teoria e Prática);

- que em desobediência ao que preceitua o artigo parágrafo 3º do artigo 13 da Portaria SRF 6087/2005, o Ilustre Vistor não forneceu ao Recorrente o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet, conforme modelo constante do Anexo VI do referido Ato.

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 Turma de Julgamento.

Da análise preliminar da matéria, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos diante da constatação de variação patrimonial a descoberto, apurado através de “fluxo financeiro”, onde se verificou excesso de aplicações sobre as origens, não respaldados por recursos com origem declarada e/ou comprovada (tributados, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte), bem como sobre as deduções da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Física.

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito 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 onde, argúi, preliminarmente, nulidades da decisão de Primeira Instância e do Auto de Infração amparado na tese de ofensas aos princípios constitucionais e normas legais constituídas e, no mérito, ataca a tributação por presunção de omissão de rendimentos caracterizado por acréscimo patrimonial a descoberto, bem como ataca as glosas de deduções realizadas pela autoridade fiscal lançadora.

Desta forma, a discussão neste colegiado se prende, inicialmente, as preliminares de nulidades do lançamento e da decisão de Primeira Instância e, no mérito, a discussão se restringe sobre o artigo 2º da Lei nº. 7.713, de 1988, que dispõe que a omissão de rendimentos decorrente da variação patrimonial a descoberto deve ser apurada mensalmente e tributada no ajuste anual, tomando por base o fato gerador do tributo ocorrido em cada mês do ano-calendário, bem como da discussão sobre a legalidade das glosas de deduções realizadas.

De início, cumpre apreciar as questões das preliminares de nulidades do lançamento e da decisão de Primeira Instância suscitadas pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, já que o recorrente entende que o Acórdão atacado garantiu o devido processo legal apenas em seu aspecto formal mas claramente se vê em sua ementa que não foram levadas em conta, nem ofertadas, nem asseguradas, as circunstâncias relativas ao caso concreto, como, por exemplo, o próprio exame das fontes pagadoras do Contribuinte — o que ela pode fazer e o que foi requerido no peça impugnatória, de igual modo, a não concessão de prazo — do qual o Recorrente deveria ter sido intimado — para oferecimento de documentos de modo a influir na convicção do decisório termina por caracteriza-se como dado de violação do direito de defesa, pois não justificada a sua rejeição e nem dela intimada o Recorrente. Além disso, entende que as declarações de imposto de renda da empresa Yaweh Nissi estão todas a disposição do órgão julgador, nos bancos de dados da Receita Federal do Brasil. De igual modo, as informações das fontes pagadoras podem ser facilmente acessadas pelo fisco e pelos Julgadores.

Quanto a preliminar de nulidade argüida, sob o entendimento de que de que houve, em síntese, ofensa ao princípio constitucional do contraditório e ampla defesa, assegurado no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988, por discordar, em síntese,

dos procedimentos adotados pela fiscalização para lavratura do presente Auto de infração, é de se dizer que não tem razão o suplicante, pelos motivos que se seguem.

Entendo, que o procedimento fiscal realizado pelo agente do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto n° 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

Resta claro nos autos que, como resposta, o contribuinte, por intermédio de seu representante legal, encaminhou a correspondência de fls. 33/34, informando que: (a) o lucro do ano 2001 da empresa Yahweh-Nissi Importação e Exportação Ltda. foi integralizado em janeiro de 2002, na própria empresa, sem ter sido distribuído para posterior reinvestimento. Ao revés, o dinheiro ficou na empresa, ocorrendo aumento de capital em 2002. A declaração dessa operação só poderia ser realizada em abril de 2003; (b) a Receita Federal tem meios de verificar pelo número de seu CPF e o de sua esposa, Cinthia, quem são seus dependentes, visto que seus filhos, Benjamin e Matheus são inscritos no cadastro do MF; (c) as despesas médicas constam no informe de rendimentos do TRT, e eram pagas mediante a Associação de Servidores; (d) iria requisitar à Escola Corcovado e Clemais estabelecimentos de ensino os respectivos informes ou comprovantes, pois desconhece onde os mesmos se encontram. Não cabe, portanto, dar razão ao contribuinte quanto a supostos deveres que teria a autoridade lançadora em buscar os documentos para realizar prova em favor do recorrente.

Ora, é dever do contribuinte informar e, se for o caso, comprovar os dados nos campos próprios das correspondentes declarações de rendimentos e, conseqüentemente, calcular e pagar o montante do imposto apurado, por outro lado, cabe a autoridade fiscal o dever da conferência destes dados. Assim, na ausência de comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, das deduções realizadas na base de cálculo do imposto de renda, é dever de a autoridade fiscal efetuar a sua glosa.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica, a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93:

A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

O auto de infração, bem como a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ora, não procede à nulidade do lançamento suscitada sob o argumento de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº. 70.235, de 1972, ou seja, que a sua lavratura foi efetuada de forma a prejudicar a ampla defesa.

Com a devida vênia, o Auto de Infração foi lavrado tendo por base os valores constantes em documentos oficiais enviados pelas instituições envolvidas, bem com a própria declaração de rendimentos do suplicante, onde consta de forma clara que houve omissão de rendimentos tributáveis recebidos, devidamente individualizadas nos relatórios, que são partes integrantes do Auto de Infração, sendo que o mesmo, identifica por nome e CPF o autuado, esclarece onde foi lavrado, cuja ciência foi por AR e descreve a irregularidade praticada e o seu enquadramento legal assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não tenho dúvidas, que o excesso de formalismo, a vedação à atuação de ofício do julgador na produção de provas e a declaração de nulidades puramente formais são exemplos possíveis de serem extraídos da prática forense e estranhos ao ambiente do processo administrativo fiscal.

A etapa contenciosa caracteriza-se pelo aparecimento formalizado no conflito de interesses, isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, causa-lhe gravame com a aplicação de multa por suposto não-cumprimento de dever instrumental.

Assim, a etapa anterior à lavratura do auto de infração e ao processo administrativo fiscal, constitui efetivamente uma fase inquisitória, que apesar de estar regada em leis e regulamentos, faculta à Administração a mais completa liberdade no escopo de flagrar a ocorrência do fato gerador. Nessa fase não há contraditório, porque o fisco está apenas coletando dados para se convencer ou não da ocorrência do fato impositivo ensejador da tributação. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado.

O lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através do Auto de Infração lavrado. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas

pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Nunca é demais lembrar, que até a interposição da peça impugnatória pelo contribuinte, o conflito de interesses ainda não está configurado. Os atos anteriores ao lançamento referem-se à investigação fiscal propriamente dita, constituindo-se medidas preparatórias tendentes a definir a pretensão da Fazenda. Ou seja, são simples procedimentos que tão-somente poderão conduzir a constituição do crédito tributário.

Na fase procedimental não há que se falar em contraditório ou ampla defesa, pois não há ainda, qualquer espécie de pretensão fiscal sendo exigida pela Fazenda Pública, mas tão-somente o exercício da faculdade da administração tributária em verificar o fiel cumprimento da legislação tributária por parte do sujeito passivo. O litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento.

Assim, após a impugnação, oportuniza-se ao contribuinte a contestação da exigência fiscal. A partir daí, instaura-se o processo, ou seja, configura-se o litígio.

Ora, não há como negar que as irregularidades apontadas pela autoridade lançadora foram devidamente caracterizadas e compreendidas pelo suplicante, tanto é verdade que a mesma contestou o referido auto de infração de forma a não deixar dúvidas quanto ao perfeito conhecimento dos fatos, através da Impugnação. Portanto, o fundamental é que o contribuinte tenha tomado ciência do presente auto de infração, e tenha exercido de forma plena, dentro do prazo legal, o seu direito de defesa e oportunidade para apresentar dos documentos comprobatórios de suas alegações.

Enfim, no caso dos autos, a autoridade lançadora cumpriu todos os preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pela recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

No que diz respeito ao pedido de diligência/perícia, é de se esclarecer, que da análise dos autos, se verifica que a decisão de Primeira Instância entendeu que não merece ser acolhida às alegações apresentadas sobre a possibilidade de comprovação da existência de documentação comprobatória para justificar o acréscimo patrimonial a descoberto apurado, bem como para comprovar as deduções realizadas através de realização de uma diligência/perícia para a sua confirmação (apresentação de documentação comprobatória), indeferindo o pedido solicitado pelo suplicante sob o argumento de que cabe ao interessado apresentar juntamente com a impugnação documentos hábeis e idôneos que comprovem suas alegações, não podendo transferir ao fisco a obrigação para obtê-los, mediante pedido de diligências.

É de alertar, ainda, de que para um pedido de perícia seja deferido é necessário que existam dúvidas de ordem técnica que exijam a manifestação de um profissional capacitado a esclarecê-las, bem como entende que o ônus da prova recai sobre o contribuinte, responsável pela comprovação dos valores contestados e demais documentos.

Só posso confirmar este entendimento, já que a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade

fiscal, não cabendo a determinação de diligência ou perícia de ofício para a busca de provas em favor do contribuinte.

Ora, o Decreto n.º 72.235, de 1972, com redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993 - Processo Administrativo Fiscal - diz:

Art. 16 – A impugnação mencionará:

(...).

IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

§ 1º. Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

(...).

Art. 18 - A autoridade julgadora de Primeira Instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

§ 1º. Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados.

Como se verifica do dispositivo legal, o colegiado que proferiu a decisão tem a competência para decidir sobre o pedido de diligência ou perícia, e é a própria lei que atribui à autoridade julgadora de primeira instância o poder discricionário para deferir ou indeferir os pedidos de diligência ou perícia, quando prescindíveis ou impossíveis, devendo o indeferimento constar da própria decisão proferida.

É de se ressaltar, que o poder discricionário para indeferir pedidos de diligência e perícia não foi concedido ao agente público para que ele disponha segundo sua conveniência pessoal, mas sim para atingir a finalidade traçada pelo ordenamento do sistema, que, em última análise, consiste em fazer aflorar a verdade material com o propósito de certificar a legitimidade do lançamento.

Já se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância no sentido de que as perícias destinam-se à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também já incluídos nos autos. Jamais

poderão as perícias estender-se à produção de novas provas ou à reabertura, por via indireta, da ação fiscal.

Ademais, descabe o pedido de diligência quando presentes nos autos todos os elementos necessários para que a autoridade julgadora forme sua convicção. As perícias devem limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também incluídos nos autos, não podendo ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal e busca de provas que são de competência exclusiva do recorrente.

Ora, o que se questiona nos autos desde o início do procedimento fiscal é a comprovação documental dos fatos. O recorrente somente alega que sua declaração reflete a real situação de seu patrimônio e nada comprova, quer transferir o ônus da prova, que é de sua responsabilidade, para a responsabilidade da autoridade fiscal.

Por fim, faz-se necessário esclarecer, que a Secretaria da Receita Federal é um órgão apolítico, destinada a prestar serviços ao Estado, na condição de Instituição e não a um Governo específico dando conta de seus trabalhos à população em geral na forma prescrita na legislação. Neste diapasão, deve agir com imparcialidade e justiça, mas, também, com absoluto rigor, buscando e exigindo o cumprimento das normas por parte daqueles que faltam com seu dever de participação.

No mérito a pedra angular da questão fiscal trazida à apreciação desta Turma de Julgamento, se resume, como ficou consignado no Relatório, à Acréscimo Patrimonial a Descoberto e glosa de deduções com despesas médicas e com instrução.

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 ano-calendário de 2002, saldos negativos, 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, 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 “acréscimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo” cabe tecer algumas considerações.

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

rendimentos auferidos (tributadas, não tributáveis, isentas ou tributadas exclusivamente na fonte) e/ou empréstimos, etc.

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 Código Tributário Nacional, 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 inexistência.

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 mencionada, 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 se estipulou que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida 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 pelo interessado no ano-calendário em questão sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

É certo que a Lei nº 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, entendo 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 planilha financeira 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.

É entendimento pacífico, nesta Turma de Julgamento, 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 tributáveis, isentos e os tributados exclusivamente na fonte), 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 sendo, não há controvérsia que o lançamento foi realizado dentro dos parâmetros legais.

Consta de forma clara, nos autos, que o suplicante foi tributado por presunção legal de omissão de rendimentos, caracterizado através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, onde se constata um “acréscimo patrimonial a descoberto” - “saldo negativo mensal”, ou seja, o suplicante aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada, sendo que nestes casos a responsabilidade pela apresentação das provas para elidir a presunção legal compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

No âmbito da teoria geral da prova, não há dúvidas 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 (*júris 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 *júris 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.

No caso específico dos autos o recorrente afirmou que o auditor fiscal não provou ter havido rendimentos omitidos provenientes do acréscimo patrimonial a descoberto ocorrido em janeiro de 2002, alegando que os seus recursos vieram da empresa Yahweh-Nissi Importação e Exportação Ltda. e dos mútuos realizados.

Ora, uma vez efetuado o demonstrativo de evolução patrimonial do Contribuinte (fl. 44) e apurado o acréscimo patrimonial a descoberto pela autoridade fiscal lançadora, caracterizada está a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, nos termos do art. 43, inciso II do Código Tributário Nacional. Nessa hipótese, cabe ao Contribuinte a comprovação da existência recursos suficientes para afastar o acréscimo patrimonial a descoberto apurado, uma vez que se opera a inversão do ônus da prova, legalmente prevista.

Esclareça-se, mais uma vez, que os dados constantes da Declaração de Rendimentos e de Bens do Contribuinte são informações prestadas voluntariamente, sob sua responsabilidade, e estão sujeitos à comprovação, se o Fisco entender necessário. O artigo 806 do Decreto nº 3.000, de 1999, assim determina:

Art. 806. A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio (Lei nº 4.069/1962, art 51, § 1º).

A Representação Fiscal de fls. 47/49, demonstra de forma clara a ocorrência dos fatos, do qual se transcreve os seguintes excertos:

1 - Conforme a Quinta Alteração Contratual, datada de 08 de janeiro de 2002 registrada na JUCEA/AM em 25/01/2002 sob os números 13200404807 e 231094 onde a empresa realizou a mudança de endereço do Rio de Janeiro para Manaus e altera o Capital Social de R\$200.000,00 (Duzentos mil reais) para R\$2.000.000,00 (Dois milhões de reais) totalmente integralizada naquela data, em moeda corrente do país, com o sócio ao norte referenciado integralizando R\$1.800.000,00 (Hum milhão e oitocentos mil reais);

2- Entretanto ao observarmos a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, ano calendário 2002, em tese, não apresenta suporte suficiente para realizar o aporte de capital acima referido (considerando o faturamento auferido pela pessoa jurídica da qual é sócio), e ainda devem ser verificados os contratos de mutuo listados na relação de Dívidas e Ônus Reais;

3- Na Declaração de Imposto - de Renda Pessoa Física, ano calendário 2001 observamos que o sócio, ao norte referenciado, recebe a título de Lucros e Dividendos o valor de R\$1.120.000,00 (Hum milhão cento e vinte mil Reais). Em contraposição se verificarmos o Balanço Patrimonial da Pessoa Jurídica, no mesmo período, depreendemos que a Empresa auferiu no exercício um lucro líquido de R\$1.021.550,72 (Hum milhão, vinte e um mil, quinhentos e cinqüenta reais e setenta e dois centavos) totalmente distribuído no mesmo documento. E ainda podemos inferir, em tese, tratar-se de Lucro Fictício, tendo em vista que, por tratar-se de uma Empresa Comercial, o Demonstrativo do Resultado do Exercício não contempla o Custo dos Produtos Vendidos;

4- Sexta Alteração Contratual, datada de 26/11/2002, registrada na JUCEA/AM em 26/02/2003 sob o numero 244022, onde se observa a transferência/venda da Pessoa Jurídica (Eleon) para o sócio minoritário Sr. Hélio Toledo Peixoto, pelo valor de R\$1.996.000,00 (Hum milhão novecentos e noventa e seis mil Reais). Acontece que se verificarmos na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, ano calendário 2003 (Hélio), em tese, não há recursos suficientes para suportar a inversão ora descrita, além de a Pessoa Jurídica não constar na relação de Bens e Direitos.

Consta, conforme a Quinta Alteração Contratual, datada de 08 de janeiro de 2002 registrada na JUCEA/AM em 25/01/2002 sob os números 13200404807 e 231094 que a empresa realizou a mudança de endereço do Rio de Janeiro para Manaus e altera o Capital Social de R\$ 200.000,00 (Duzentos mil reais) para R\$ 2.000.000,00 (Dois milhões de reais) **totalmente integralizada naquela data, em moeda corrente do país**, com o sócio Rogério Figueiredo Vieira integralizando R\$1.800.000,00 (Hum milhão e oitocentos mil reais).

Ora, no que diz respeito da cobertura do acréscimo patrimonial a descoberto pela distribuição automática do lucro da pessoa jurídica constante da Declaração de Ajuste Anual do recorrente, penso que tal fato não pode ser levado em consideração uma vez que no curso do processo não foi apresentado nenhum documento que demonstrasse que os valores

havia sido incorporados ao patrimônio do contribuinte coincidentes em data e valores. Isto é, não houve apresentação de que o contribuinte dispunha deste numerário para fazer frente ao excesso de dispêndios em relação aos recursos, no caso em questão para integralizar em moeda corrente do país os R\$ 1.800.000,00

Além disso, resta claro nos autos a acusação de tratar-se de Lucro Fictício, tendo em vista que, por tratar-se de uma Empresa Comercial, o Demonstrativo do Resultado do Exercício não contempla o Custo dos Produtos Vendidos. Ou seja, a pessoa jurídica da qual o recorrente é sócio não possuía tal lucro para ser distribuído, tanto que a integralização de Capital Social não foi efetuado com lucros acumulados e sim em moeda corrente do país, razão pela qual não procede a alegação do recorrente de que o lucro do ano 2001 da empresa Yahweh-Nissi Importação e Exportação Ltda. foi integralizado em janeiro de 2002, na própria empresa, sem ter sido distribuído para posterior reinvestimento.

Como já dito, anteriormente, o ônus cabe à autoridade lançadora fiscal. Há, porém, as presunções legalmente estabelecidas. Estas têm o condão de inverter o ônus da prova como esclarece José Luiz Bulhões Pedreira (“Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas”, JUSTEC – RJ, 1979, pág. 806):

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume – cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.

Ora, por haver repercussão no cômputo de recursos na análise de evolução patrimonial, torna-se imprescindível, no caso, a comprovação do ingresso dos recursos oriundos destes lucros considerados distribuídos pela empresa da qual o contribuinte é sócio.

Observa-se às fls. 86/88 que o recorrente declarou como tendo recebido, no ano calendário de 2001, lucros e dividendos no valor de R\$ 1.120.000,00. Nesta linha de raciocínio teria que ser levado em conta que este o valor não está declarado como recurso no ano em que foi disponibilizado (declaração de bens e direitos em 31/12/ 2001 – fls. 88) para fazer frente a integralização de Capital Social ocorrida em 08/01/2002 (fls. 51/52). Ora, se não foi declarado e o recorrente não apresentou provas da existência desses recursos a presunção é de que os mesmos, se existissem, foram consumidos no próprio ano e, portanto, haveria necessidade do contribuinte informar e comprovar quando e onde consumiu estes valores com documentos hábeis e idôneos coincidentes em data e valores, ou seja, seria somente possível com a apresentação de comprovantes destas disponibilidades.

Assim sendo, entendo que não devem ser considerados os valores oriundos dos pretensos lucros distribuídos da pessoa jurídica do qual o recorrente é sócio, como necessários e suficientes para respaldar os indícios de variação patrimonial a descoberto que serviu de base para o atual lançamento ora questionado.

Se o contribuinte foi autuado por acréscimo patrimonial a descoberto, através do levantamento do fluxo financeiro. Ou seja, através da análise das entradas e saídas de recursos à fiscalização apurou saldo negativo. Nesta situação o suplicante fica na obrigação de apresentar elementos comprobatórios de recursos com origem justificada para fazer frente ao acréscimo patrimonial a descoberto apurado pela fiscalização, de nada adianta a simples alegação de que se fosse considerado isso ou aquilo à acusação fiscal não teria fundamento

para sua aplicação, pois, estes supostos recursos, dariam causa ao dito “acréscimo patrimonial a descoberto apurado”.

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 à autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com os recursos declarados disponíveis (tributados, isentos, não tributáveis 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.

A outra questão fiscal trazida à apreciação desta Turma de Julgamento, se resume, como ficou consignado no Relatório, a análise de provas para efetivar as deduções pleiteadas pelo recorrente e glosadas pela autoridade lançadora e mantidas na decisão de Primeira Instância sob o argumento da falta de apresentação comprobatória de tais despesas.

Ora, se nenhum documento foi apresentado que demonstrasse o contrário, só posso entender que acertadamente, desconsiderou-se a dedução realizada.

Para a solução da presente lide se faz necessário invocar a Lei nº 9.250, de 1995, verbis:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

(...).

II – das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

b) a pagamentos efetuados a estabelecimento de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º e 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite individual de R\$ 1.700,00 (um mil e setecentos reais);

c) à quantia de R\$ 1.080,00 (um mil e oitenta reais) por dependente;

d) às contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

e) às contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social;

f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais;

g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não-assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.

(...).

§ 2º O disposto na alínea “a” do inciso II:

I) – aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II – restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III – limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas – CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes – CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

IV – não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V – no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§ 3º As despesas médicas e de educação dos alimentados, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo do imposto de renda na declaração, observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea “b” do inciso II deste artigo.

(...).

Art. 35. Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alínea “c” poderão ser considerados como dependentes:

I – o cônjuge,

II – o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho;

III – a filha, o filho, a enteada ou enteado, até 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV – o menor pobre, até 21 anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;

V – o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até 21 anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

VI – os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

VII – o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.

§ 1º Os dependentes a que se referem os incisos III e V deste artigo poderão ser assim considerados quando maiores até 24 anos de idade, se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau.

§ 2º Os dependentes comuns poderão, opcionalmente, ser considerados por qualquer um dos cônjuges.

§ 3º No caso de filhos de pais separados, poderão ser considerados dependentes os que ficarem sob a guarda do contribuinte, em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente.

§ 4º É vedada a dedução concomitante do montante referente a um mesmo dependente, na determinação da base de cálculo do imposto, por mais de um contribuinte.

Como visto da legislação de regência, existe a possibilidade de se deduzir da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física algumas despesas realizadas pelo contribuinte.

Não tenho dúvidas, que legislação de regência, acima transcrita, estabelece que na declaração de ajuste anual poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos feitos, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos, restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativo ao seu tratamento e ao de seus dependentes. Sendo que esta

dedução fica condicionada ainda a que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e CPF ou CGC de quem os recebeu, podendo na falta de documentação, ser feita indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Como, também, não tenho dúvidas que a autoridade fiscal, em caso de dúvidas ou suspeição quanto à idoneidade da documentação apresentada, pode e deve perquirir se os serviços efetivamente foram prestados ao declarante ou a seus dependentes, rejeitando de pronto àqueles que não identificam o pagador, os serviços prestados ou não identificam na forma da lei os prestadores de serviços ou quando esses não são considerados como dedução pela legislação. Recibos, por si só, não autorizam a dedução de despesas, mormente quando sobre o contribuinte recai a acusação de utilização de documentos inidôneos.

É evidente, que a princípio, a prova definitiva e incontestável da prestação de serviços de saúde é feita com a apresentação de documentos que comprovem a sua realização, como radiografias, receitas médicas, exames laboratoriais, notas fiscais de aquisição de remédios e outras, fichas clínicas. Só posso concordar, que somente são admissíveis, em tese, como dedutíveis, as despesas médicas que se apresentarem com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos. Como, também, se faz necessário, quando intimado, comprovar que estas despesas correspondem a serviços efetivamente recebidos e pagos ao prestador. O simples lançamento na declaração de rendimentos pode ser contestado pela autoridade lançadora.

Tendo em vista o precitado art. 73, cuja matriz legal é o § 3º do art. 11 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, discricionária, deixando a juízo da autoridade lançadora a iniciativa.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o suplicante o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve assumir as conseqüências 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 nenhuma dúvida quanto ao fato questionado.

As despesas médicas, assim como todas as demais deduções, dizem respeito à base de cálculo do imposto que, à luz do disposto no art. 97, IV, do Código Tributário Nacional, estão sob reserva de lei em sentido formal. Assim, a intenção do legislador foi permitir a dedução de despesas com a manutenção da saúde humana, podendo a autoridade fiscal perquirir se os serviços efetivamente foram prestados ao declarante ou a seus dependentes, rejeitando de pronto àqueles que não identificam o pagador, os serviços prestados ou não identificam na forma da lei os prestadores de serviços ou quando esses não sejam habilitados. A simples apresentação de recibos por si só não autoriza a dedução, mormente quando, intimado, não faz prova efetiva de que os serviços foram prestados.

Ora, o recorrente informou em sua Declaração de Ajuste que despendeu com despesas médicas a importância de R\$ 10.021,54, despesas estas não lastreadas em documentação comprobatória, conforme informado pela autoridade lançadora e mantida pela autoridade julgadora de primeira instância. Da mesma forma, informou, ainda, em sua declaração, deduções relativas a despesas com instrução no valor de R\$ 5.994,00.

É de se observar, que durante a fase de fiscalização nada comprovou e na fase impugnatória permaneceu inerte tecendo somente alegações e repetiu na sua peça recursal os mesmos argumentos e nada comprovou. Assim, diante da falta de elementos comprobatórios conclusivos é de se manter a decisão de primeira instância.

Disto tudo resta concluir que as despesas médicas, assim como todas as demais deduções, dizem respeito à base de cálculo do imposto que, à luz do disposto no art. 97, IV, do Código Tributário Nacional, estão sob reserva de lei em sentido formal. Assim, a intenção do legislador foi permitir a dedução de despesas com a manutenção da saúde humana, podendo a autoridade fiscal perquirir se os serviços efetivamente foram prestados ao declarante ou a seus dependentes, rejeitando de pronto àqueles que não identificam o pagador, os serviços prestados ou não identificam, na forma da lei, os prestadores de serviços ou quando esses não sejam habilitados. A simples indicação na Declaração de Ajuste Anual das despesas médicas por si só não autoriza a dedução, mormente quando o contribuinte, sob procedimento fiscal, deixa de apresentar a documentação hábil e idônea que comprove que cumpriu os requisitos determinados pela legislação de regência. Da mesma forma, somente as despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, devidamente comprovadas, são dedutíveis até o montante estabelecido pela legislação tributária vigente.

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 rejeitar as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann