



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10467.720355/2011-56
ACÓRDÃO	2002-009.447 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMADEU RODRIGUES DA SILVA JUNIOR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2007

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, a Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A Lei impõe exclusivamente ao sujeito passivo comprovar a origem dos depósitos mantidos em contas bancárias de sua titularidade, sendo obrigação do impugnante provar por meio de documentação hábil e idônea a procedência do depósito e a sua natureza.

OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS.

Está sujeita ao pagamento do imposto a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza.

Tributa-se o ganho de capital decorrente do lucro auferido com a alienação de bem caracterizado pela diferença positiva entre o valor de venda e o respectivo custo de aquisição.

INFRAÇÕES SUJEITAS À MULTA ISOLADA.

É cabível a exigência da multa isolada, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) que deixar de fazê-lo.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%. APLICABILIDADE.

A multa de ofício é prevista em disposição legal específica e tem como suporte fático a revisão de lançamento, pela autoridade administrativa competente, que implique imposto ou diferença de imposto a pagar.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS.

São dedutíveis, da base de cálculo do IRPF, as despesas médicas realizadas pelo contribuinte, referentes ao próprio tratamento e de seus dependentes, desde que especificadas e comprovadas mediante documentação hábil e idônea.

Mantém-se a glosa de despesas médicas não tendo a contribuinte logrado comprovar a efetividade dos serviços prestados ou a efetividade dos pagamentos realizados, solicitados pela autoridade lançadora.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das arguições de inconstitucionalidade e violação a princípios constitucionais, rejeitar a arguição de nulidade e, no mérito, negar provimento.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral, Carlos Marne Dias Alves (substituto[a] integral), Marcelo Freitas de Souza Costa, Marcelo Valverde Ferreira da Silva (substituto[a] integral), Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo em parte o relatório da decisão ora recorrida:

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 03/12, que lhe exige crédito tributário no montante de R\$ 198.309,83, sendo que R\$ 88.701,87 a título de imposto, R\$ 26.341,83 a título de juros de mora, calculados até 28/02/2011, R\$ 66.426,39 a título de multa proporcional e R\$ 16.739,74 a título de multa exigida isoladamente.

A presente Ação Fiscal teve início com o termo do Mandado de Procedimento Fiscal nº 04.3.01.00-2010-00.711-5, em conformidade com os Programas de Fiscalização (40111 – IRPF LIVRO CAIXA).

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 05/10):

- 1) Ganho de Capital na Alienação de Bens e Direitos Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa
- 2) Dedução Indevida de Despesas Médicas Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa
- 3) Dedução indevida de despesas de Livro Caixa Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa
- 4) Omissão de Rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada
- 5) Multas Isoladas – Falta de Recolhimento do IRRF devido - Carnê-Leão Fato Gerador Valor Multa Isolada Multa

Quanto à multa de ofício sobre as infrações, foi aplicada a multa de 75% com base no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/2007 e pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Todos os procedimentos fiscais adotados, bem como as verificações/análises/conclusões encontram-se detalhadamente descritas no Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal de fls. 163/191 e Planilhas de fls. 136/162.

Cientificado do lançamento em foco em 01/04/2011, conforme fl. 195, o interessado apresentou impugnação de fls. 196/228, em 02/05/2011, suscitando sua tempestividade e aduzindo, em síntese, o que se segue:

- 1) O impugnante se dedica precipuamente à exploração da atividade de incorporação de bens imóveis e durante o ano-calendário de 2007 obteve ganho de capital com a alienação de imóveis por ele construídos.
- 2) Quando da elaboração da Declaração de Ajuste Anual/2008, equivocadamente, deixou de preencher o campo atinente aos valores a título de GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS, tendo incluído suas receitas decorrentes das vendas tributáveis de imóveis no campo atinente aos

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS DE PESSOA FÍSICA e, paralelamente, lançou as despesas que teve na construção deles no campo destinado aos abatimentos.

3) Assim, todos os valores recebidos pelo impugnante de pessoas físicas decorreram exclusivamente da venda de poucos imóveis que construiu e alienou. Sua renda no exercício decorreu de ganho de capital.

4) Caberia à fiscalização fazer a verificação da regularidade do imposto apurado pelo contribuinte, realocar os dados por ele declarados para o campo de ganho de capital, identificar a efetiva renda auferida nas vendas dos imóveis e, caso o imposto recolhido fosse menor, fazer a exigência complementar.

5) Mas, ao invés de assim proceder, o douto auditor fiscal conseguiu, com muita criatividade, desdobrar o fato em cinco acusações distintas, aproveitando-se do fato de o contribuinte haver feito a declaração também de forma equivocada. Na prática, essa providência do auditor acabou por representar a exigência do mesmo imposto quatro vezes (acrescido da circunstância de ele ainda é indevido) e mais uma vez levou em conta esse imposto para fixar multa isolada.

6) Por haver utilizado um critério completamente ilegal para apurar o imposto no exercício, o auto de infração acabou por se mostrar imprestável para a apuração correta do tributo. Portanto, requer-se o julgamento pela nulidade do auto de infração.

7) Quanto à despesa médica não comprovada como consta no Termo de Verificação, no procedimento fiscal, a pendência restará plenamente suprida quando da juntada dos respectivos recibos, em anexo, contendo os valores necessários para a comprovação das despesas.

8) DEDUÇÃO INDEVIDA DE LIVRO CAIXA – As despesas relacionadas no livro caixa dizem respeito exclusivamente aos dispêndios com a construção dos imóveis. O fiscal autuante apurou ganho de capital decorrente da venda dos imóveis e as despesas apresentadas foram integralmente glosadas “por não terem relação direta com despesas necessárias à percepção de rendimentos”.

9) As despesas tiveram suas origens na construção dos imóveis posteriormente alienados e que geraram as receitas recebidas de janeiro, fevereiro e março de 2007, além das demais reconhecidas como isentas. A construção dos imóveis se deu no ano de 2006 e a venda dos bens no início de 2007.

10) Contudo, parece que o fiscal confunde as despesas dedutíveis anualmente, quando da declaração de ajuste anual, da base de cálculo dos Rendimentos de Pessoa Física para efeito do recolhimento do Imposto de Renda; com o custo de aquisição que deverá ser abatido das receitas provenientes das alienações para efeito da tributação do Ganho de Capital, coisas completamente distintas, e que devem ser tomadas em separado.

11) O auditor fiscal entra em nítida contradição, uma vez que, num primeiro momento afasta a existência do ganho de capital e passa a tributar os valores

recebidos pela alienação dos imóveis como se fossem rendimentos de pessoa física, glosando todas as despesas dedutíveis, e, num segundo momento, apura eventual ganho de capital decorrente da venda dos imóveis, sem reconhecer seu direito à dedução dos dispêndios com a alienação.

12) O mesmo fiscal, no Termo de Verificação Fiscal, aduz que as despesas não poderão ser deduzidas porque são relativas à material de construção e alusivas a ano-calendário anterior ao de apuração. Fica claro que, se os imóveis foram vendidos entre janeiro e março de 2007, as despesas com a construção seriam necessariamente do ano de 2006 – período de construção.

13) Nesse ponto, enxerga-se com clareza hialina, como a conduta da autoridade fiscal é no mínimo desarrazoada, incongruente, contraditória e atentatória aos direitos do impugnante, o que torna forçosa a aceitação do Livro Caixa apresentado anteriormente pelo impugnante para a utilização das despesas escrituradas para apuração dos ganhos de capital do exercício de 2008, revelando-se totalmente improcedente o item 003 do auto de infração.

14) OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA – É forçoso reconhecer a dificuldade em se conseguir, agora, os recibos, notas fiscais, enfim, os comprovantes de todas as movimentações.

15) Haja vista a dificuldade em se compilar todos esses documentos nesse curto intervalo de tempo, o impugnante, desde já, pugna pela abertura de prazo para a juntada de mais documentos com vistas a efetivar a comprovação das origens dos depósitos.

Aparenta lúdimo estipular, destarte, prazo de 120 dias para a juntada de documentos nesse intuito, conforme autoriza o artigo 16, § 4º do Decreto 70.235 de 1972, in verbis:

16) Em que pese entendermos que o contribuinte, pessoa física, não está obrigado a manter escrita fiscal e, da mesma forma, que ao fisco não é permitido cobrar tributo por dedução, existem algumas inconsistências nos números apresentados pelo fiscal autuante.

a) No mês de janeiro 2007, conforme análise de fiscalização, os valores sem comprovação de origem totalizariam R\$ 11.250,00, valor inferior ao informado no auto, ou seja, R\$ 21.250,00;

b) No mês de junho (18.06) o autuado efetuou a transferência de saldo de sua conta-corrente para poupança – fato reconhecido pelo fiscal autuante. Ocorre que, na análise de fiscalização, o mesmo fiscal informou que não restou demonstrado a origem dos recursos existente na conta poupança. Pois bem, através dos extratos bancários, fica claro que o crédito de R\$ 23.500,00 saiu da conta-corrente do autuado em duas transferências, sendo a primeira de R\$ 2.500,00 em 01.06.2007 e a segunda no valor de R\$ 22.000,00 em 04.06.2007 diretamente para conta poupança. O valor total, ou seja, R\$ 23.500,00 foi

posteriormente sacado em 18.06. OBSERVEMOS QUE AS QUANTIAS TRANSFERIDAS DA CONTA-CORRENTE PARA CONTA POUPANÇA;

c) No mês de agosto de 2008 o autor recebeu, em sua conta-corrente, a importância de R\$ 24.200,00 referente a venda do veículo placa MNI 4773 de propriedade de seu cônjuge. O valor foi desconsiderado sem qualquer justificativa, mas tão somente sob o argumento de que a documentação apresentada não comprovaria a transação. No caso, indaga-se que outro documento além do recibo de venda do veículo comprova referida transação;

d) No mês de novembro o autuado recebeu, em espécie, antecipação de lucros da empresa Degrau Construções Ltda. Nesse particular, em que pese o valor ser inferior ao montante depositado, vejamos que o fiscal deveria ter abatido do total o valor justificado e não apenas desprezá-lo.

17) Em face da garantia constitucional da legalidade e do princípio da tipicidade fechada, o dever jurídico de pagar tributo não pode se fundar em prova indireta, ou seja, é vedado cobrar tributo por presunção. A presunção fiscal adotada na omissão de rendimentos não pode prevalecer porque diz respeito à própria ocorrência do fato gerador.

18) Verifica-se a absoluta ilegitimidade do lançamento do imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em meros extratos e depósitos bancários. A simples movimentação financeira não caracteriza o conceito de renda veiculado no CTN.

19) É absolutamente impossível para o Impugnante fornecer a aludida prova, referente à origem exata dos diversos depósitos e saques efetuados há quase cinco anos atrás, em suas diversas contas, em diversas instituições financeiras, mediante a apresentação detalhada de demonstrativos (e documentos hábeis que corroborem tais demonstrativos), pois o Impugnante não está obrigado a fazer escrituração contábil de sua movimentação financeira, como estão as pessoas jurídicas.

20) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO – Tendo sido considerado, equivocadamente, o ganho de capital como RENDIMENTO TRIBUTÁVEL DE PESSOA FÍSICA, e que aquele não requer recolhimento mensal de Carnê-Leão, obviamente, não foram efetuados os pagamentos do imposto devido mensalmente. Resta prejudicada a infração, o que culmina com a anulação do crédito proveniente das multas isoladas em 50%.

21) As multas fiscais, embora não sejam tributos, sujeitam-se ao princípio constitucional do inciso IV, art. 150 da CF, que veda que os instrumentos fiscais resultem em confisco. A multa aplicada não se coaduna com o princípio do não confisco, de modo que deverá ser anulado o auto de infração.

22) Estão isentos os depósitos até R\$ 12.000,00, ainda que no ano-calendário o valor total tenha sido superior a essa quantia.

Por fim, requer:

- a) seja acolhida a presente impugnação a fim de declarar a insubsistência do procedimento fiscal instaurado, levado a efeito pelo auto de infração ora vergastado, cancelando-se o débito fiscal reclamado ou, caso assim não entenda, sejam os vícios apontados devidamente sanados quando do julgamento;
- b) seja deferido o prazo de 120 dias para a juntada de novos documentos necessários ao deslinde da questão;
- c) seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário, conforme estabelece o artigo 151, III, do C T N;
- d) seja autorizada a produção das provas juridicamente permitidas no âmbito do processo administrativo fiscal.

A 18ª Turma da DRJ/SPO por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação em acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2007 NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento, enquanto ato administrativo.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS.

São dedutíveis, da base de cálculo do IRPF, as despesas médicas realizadas pelo contribuinte, referentes ao próprio tratamento e de seus dependentes, desde que especificadas e comprovadas mediante documentação hábil e idônea.

Mantém-se a glosa de despesas médicas não tendo a contribuinte logrado comprovar a efetividade dos serviços prestados ou a efetividade dos pagamentos realizados, solicitados pela autoridade lançadora.

OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS.

Está sujeita ao pagamento do imposto a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza.

Tributa-se o ganho de capital decorrente do lucro auferido com a alienação de bem caracterizado pela diferença positiva entre o valor de venda e o respectivo custo de aquisição.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Caracterizam omissão de rendimentos, sujeitos ao lançamento de ofício, os valores creditados em contas de depósito mantidas junto às instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Invocando uma presunção legal de omissão de rendimentos, fica a autoridade lançadora dispensada de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo ao contribuinte o ônus da prova. Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir essa presunção legal.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

DEPÓSITO IGUAL OU INFERIOR A R\$ 12.000,00 - LIMITE DE R\$ 80.000,00.

Para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório desses créditos não comprovados não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00, dentro do ano-calendário, o que não se aplica ao presente caso.

INFRAÇÕES SUJEITAS À MULTA ISOLADA.

É cabível a exigência da multa isolada, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) que deixar de fazê-lo.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%. APLICABILIDADE.

A multa de ofício é prevista em disposição legal específica e tem como suporte fático a revisão de lançamento, pela autoridade administrativa competente, que implique imposto ou diferença de imposto a pagar.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado da decisão de primeira instância em 22/04/15, o sujeito passivo interpôs, em 22/05/2015, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, reiterando todos os termos de sua impugnação.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **André Barros de Moura**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Entretanto, dele não conheço em relação às arguições de inconstitucionalidade e violação de princípio constitucionais relativa à multa aplicada em razão da aplicação da Súmula CARF n. 2, segundo a qual:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A decisão de piso julgou parcialmente procedente a impugnação para reduzir o valor dos depósitos não comprovados referente ao mês de janeiro para R\$ 11.250,00 e, ainda, para considerar comprovada a origem do valor de R\$ 23.500,00 como sendo transferência de contas da própria pessoa física, bem como para excluir a multa isolada nos meses de fevereiro e março.

O litígio recai sobre as seguintes infrações:

- 1) Ganho de Capital na Alienação de Bens e Direitos Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa;
- 2) Dedução Indevida de Despesas Médicas Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa;
- 3) Dedução indevida de despesas de Livro Caixa Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa;
- 4) Omissão de Rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada;
- 5) Multas Isoladas – Falta de Recolhimento do IRRF devido - Carnê-Leão Fato Gerador Valor Multa Isolada Multa.

Em sede de preliminar o recorrente alega a nulidade do lançamento, por haver utilizado um critério completamente diverso do que deveria ter sido aplicado ao caso.

Apenas para um melhor esclarecimento sobre o assunto, transcreve-se o dispositivo que rege a matéria no processo administrativo fiscal. Prescreve o art. 59 do Decreto 70235/72 com a nova redação dada pela Lei 8748/93:

Art. 59 - São nulos:

I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

Por conseguinte, considerasse nulo o ato, se praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não tendo se caracterizado quaisquer das situações, pois não se põe em dúvida a competência do autor, nem há que se falar em preterição do direito de defesa, vez que os fatos apurados foram descritos com o respectivo enquadramento legal, e levados ao conhecimento, da autuada, levando a mesma a defender-se plenamente através da peça impugnatória acostada aos autos.

Cabe salientar que em relação especificamente ao suposto erro no enquadramento legal, é pacífico o entendimento deste Colegiado no sentido de que o mero erro no enquadramento legal não é suficiente para inquinar o auto de infração quando os fatos estão suficientemente bem descritos, permitindo plenamente o livre exercício do direito de defesa, como efetivamente aconteceu.

Nesse sentido:

PRELIMINAR - ERRO NA CAPITULAÇÃO LEGAL - NULIDADE -inexiste nulidade em virtude de erro na capitulação legal, quando o fato está devidamente descrito na autuação.(I o Conselho de Contribuintes, I a Câmara, acórdão 101-95881, sessão de 10/11/2006)NULIDADE - erro ou omissão no enquadramento legal não dá causa à nulidade do lançamento se dele não decorrer concretamente cerceamento do direito de defesa e do contraditório, em especial, se a descrição fálica trazer todos os aspectos relevantes para fins de incidência da regra-matriz tributária. (I o Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, acórdão 103-23256, sessão de 07/11/2007)

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Pacífica a jurisprudência deste Conselho no entendimento de que a correta descrição dos fatos prevalece sobre eventual omissão ou erro na indicação do enquadramento legal, ainda mais quando a autuada rebate adequadamente os termos da acusação, indicados na descrição dos fatos. (1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, acórdão 102-47742, sessão de 26/07/2006)

Assim rejeito a preliminar.

Tendo em vista que quanto ao mérito o recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), reproduzo no presente voto parte da decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto me reportado à referida decisão no que tange à análise individualizada de cada depósito, sem citá-la novamente:

DA DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS

Quanto à dedução de despesas médicas, o assunto tem previsão no art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) – Decreto 3.000 de 26 de março de 1999, que dispõe:

Art. 80 – Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os 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 (Lei nº 9.250/95, art. 8º, II, alínea “a”).

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250/95, art. 8º, §2º):

(...)II – restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao seu 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.

É esta a sistemática descrita no art. 8º da Lei nº 9.250 de 26/12/95:

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

I – de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

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; ...

§ 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 seu 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.

O RIR/1999 estabelece, ainda, em seu art. 73, § 1º:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decretos-lei nº 5.844, de 1943, art. 11 e § 3º).

§ 1º se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

Infere-se dos dispositivos transcritos que a legislação só permite, para fins de dedução da base de cálculo do imposto, os pagamentos de despesas médicas relativos ao contribuinte e/ou seus dependentes.

Em princípio, admite-se como prova idônea de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Deve constar, no documento

para comprovação dos pagamentos efetuados a título de despesas médicas, a indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas – CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC, atual Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ, do beneficiário. Pode, ainda, na falta de documentação, ser feita a indicação do cheque nominativo.

Entretanto, existindo dúvida quanto à idoneidade dos documentos por parte do Fisco, pode este solicitar provas da efetividade do pagamento mediante cópia de cheques nominativos e/ou de extratos bancários cujos valores sejam coincidentes em data e valor. Pode também solicitar provas da efetividade dos serviços prestados pelos profissionais, através de laudos, etc.

Assim, é responsabilidade do beneficiário do recibo (relativamente aos serviços prestados) provar que realmente efetuou o pagamento do valor nele constante, bem como fazer prova do serviço prestado, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução.

Enfatize-se, as deduções de despesas médicas admitidas em lei são relativas aos pagamentos especificados e comprovados, conforme inc. III, § 1º, do art. 80 do Decreto nº 3000/1999.

Dessa forma, a Fiscalização solicitou ao contribuinte comprovar, através de documentação hábil e idônea, o efetivo pagamento das despesas referentes a tratamentos médicos e/ou planos de saúde, no Termo de Início de Ação Fiscal de fls. 16/17.

Portanto, no contexto aqui analisado, a comprovação dos pagamentos é essencial e necessária.

Em resposta às intimações, o contribuinte apresentou apenas os documentos de fls. 102 a 104, que correspondem a resultados de exames realizados em 2006 (Conclusão de Radiografia da Coluna Lombossacra, Conclusão de Radiografia da Coluna Dorsal e Cintilografia Óssea).

Na impugnação alega que a pendência restará plenamente suprida quando da juntada dos respectivos recibos, entretanto, até a presente data, o autuado não apresentou elementos que pudessem comprovar qualquer despesa médica.

Se as necessárias e indispensáveis provas tivessem sido apresentadas pelo impugnante, até a presente data, seriam naturalmente conhecidas e avaliadas, nesta instância.

Dessa forma, mantém-se a glosa das despesas médicas, conforme lançamento.

DA OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS.

DA DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO-CAIXA Alega o contribuinte que na elaboração da Declaração de Ajuste Anual/2008, equivocadamente, deixou de preencher o campo atinente aos valores a título de GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS, tendo incluído suas receitas decorrentes das vendas tributáveis de imóveis no campo atinente aos RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS

DE PESSOA FÍSICA e, paralelamente, lançou as despesas que teve na construção deles no campo destinado aos abatimentos.

A respeito da matéria propriamente dita – a tributação sobre ganho de capital –, aqui em discussão, transcrevemos abaixo trechos dos dispositivos legais que a regulam:

Lei n.º 7.713/1988:

Art. 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.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

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

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de 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, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º 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, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Lei nº 8.981/1995.

Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, à alíquota de quinze por cento.

§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.

§ 2º Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

Lei nº 9.250/1995, alterada pela Lei nº 11.196/2005 Art. 22. Fica isento do imposto de renda o ganho de capital auferido na alienação de bens e direitos de pequeno valor, cujo preço unitário de alienação, no mês em que esta se realizar, seja igual ou inferior a:

I - R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), no caso de alienação de ações negociadas no mercado de balcão; II - R\$ 35.000,00 (trinta e cinco mil reais), nos demais casos.

Parágrafo único. No caso de alienação de diversos bens ou direitos da mesma natureza, será considerado, para os efeitos deste artigo, o valor do conjunto dos bens alienados no mês. (grifos nossos) Instrução Normativa SRF nº 84/2001 Art. 3º Estão sujeitas à apuração de ganho de capital as operações que importem:

I - 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, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins;

(....) Art. 5º Considera-se custo dos bens ou direitos o valor de aquisição expresso em reais.

Art. 8º O custo dos bens e direitos adquiridos ou das parcelas pagas a partir de 1º de janeiro de 1996 não está sujeito a atualização.” Art. 17. Podem integrar o custo de aquisição, quando comprovados com documentação hábil e idônea e discriminados na Declaração de Ajuste Anual, no caso de:

I - bens imóveis:

- a) os dispêndios com a construção, ampliação e reforma, desde que os projetos tenham sido aprovados pelos órgãos municipais competentes, e com pequenas obras, tais como pintura, reparos em azulejos, encanamentos, pisos, paredes;
- b) os dispêndios com a demolição de prédio construído no terreno, desde que seja condição para se efetivar a alienação;
- c) as despesas de corretagem referentes à aquisição do imóvel vendido, desde que tenha suportado o ônus;
- d) os dispêndios pagos pelo proprietário do imóvel com a realização de obras públicas, tais como colocação de meio-fio, sarjetas, pavimentação de vias, instalação de redes de esgoto e de eletricidade que tenham beneficiado o imóvel;
- e) o valor do imposto de transmissão pago pelo alienante na aquisição do imóvel;
- f) o valor da contribuição de melhoria;
- g) os juros e demais acréscimos pagos para a aquisição do imóvel;

h) o valor do laudêmio pago, etc.;

II - outros bens ou direitos: os dispêndios realizados com a conservação e reparos, a comissão ou a corretagem quando não transferido o ônus ao adquirente, os juros e demais acréscimos pagos, etc. (grifos nossos) Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que está sujeita a apuração de ganho de capital a operação que importe transferência de direito de propriedade que se der por valor superior ao custo de aquisição.

No presente caso, foi constatado pela Fiscalização, conforme Certidões emitidas por Eunápio Torres – 6º Notarial e 2º Registral (fls. 43/44 e 107/113), ganho de capital na alienação de quatro imóveis das seis alienações efetuadas pelo contribuinte no anocalendário de 2007.

Verificou-se que o ganho de capital referente às alienações efetuadas em janeiro e em abril, nos valores totais de R\$ 20.000,00 e R\$ 34.200,00, estavam isentos de tributação, conforme art. 22 da Lei nº 9.250/1995, alterada pela Lei nº 11.196/2005, acima transcrita.

Foi apurado pela Fiscalização ganho de capital nas 02 (duas) alienações realizadas no mês de fevereiro e duas no mês de março, cujas somas dos valores referentes à venda dos imóveis em cada mês foi superior ao limite de isenção de R\$ 35.000,00.

As operações realizadas em fevereiro e em março/2007, resultaram em ganho de capital, conforme apurado e detalhado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 173/181) e planilhas de fls. 139 a 142.

Não há dúvida, portanto, que as operações realizadas em fevereiro e em março estavam sujeitas à apuração do ganho de capital.

No que tange aos valores relacionadas no livro caixa para os quais o contribuinte alega serem exclusivamente referentes a dispêndios, em 2006, com a construção dos imóveis que foram alienados em 2007, esses dispêndios com a construção dos imóveis poderiam integrar o custo de aquisição, quando comprovados com documentação hábil e idônea e discriminados na Declaração de Ajuste Anual, conforme art. 17 da IN SRF nº 84/2001, acima transcrito.

O contribuinte não apresenta na impugnação documentação comprobatória dos dispêndios e verifica-se que nada foi informado na relação de bens e direitos da Declaração de Ajuste, referente a esses imóveis.

Portanto, correto o ganho de capital apurado conforme o custo de aquisição constante nas Certidões de fls. 43/44 e 107 a 113 e correta a glosa dos valores de Livro Caixa declarados.

DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA Alega o interessado, na impugnação, a absoluta ilegitimidade do lançamento do imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em meros extratos e depósitos bancários, que a simples movimentação financeira não caracteriza o conceito de renda veiculado

no CTN. Alega que o contribuinte, pessoa física, não está obrigado a manter escrita fiscal e, da mesma forma, que ao fisco não é permitido cobrar tributo por dedução.

No que tange à omissão de rendimentos de origem não comprovada, a legislação determinou a inversão do ônus da prova, favorecendo o Fisco. O que existe é uma presunção legal de omissão de rendimentos, quando simultaneamente concorrerem dois fatores.

O primeiro: movimentação financeira incompatível com os rendimentos declarados; o segundo:

falta de comprovação da respectiva origem.

A primeira norma a regular a tributação com base em depósitos bancários com o fim de autorizar sua utilização com fim de arbitramento da renda omitida foi a Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, que assim dispõe em seu art. 6º:

Art. 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei far-se-á arbitrando-se 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.

§3º Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

§4º No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

§5º O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§6º Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.

O texto legal, portanto, permitiu o arbitramento dos rendimentos omitidos, utilizando-se depósitos bancários injustificados, desde que demonstrados sinais exteriores de riqueza, caracterizados por gastos incompatíveis com a renda disponível, e que este fosse o critério de arbitramento mais benéfico ao contribuinte. Percebe-se claramente que na vigência da Lei nº 8.021/90, o fator que permitia presumir a renda omitida eram os sinais exteriores de riqueza, e não os depósitos bancários injustificados, mero instrumento de arbitramento.

Porém, a partir de 01/01/1997, a tributação com base em depósitos bancários passou a ter um disciplinamento diferente daquele previsto na Lei n.º 8.021/90, com a edição da Lei nº 9.430/1996, cujo art. 42, com a alteração introduzida pelo art. 4º da Lei nº 9.481/1997, deu suporte a presente autuação, relativa ao ano-calendário de 1998, e que assim dispõe:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

(...)Art. 88. Revogam-se:

(...)XVIII – o § 5º do art. 6º da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990.

O caput do art. 42 da Lei nº 9.430/1996 estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

Dessa forma, o legislador estabeleceu, a partir da referida data, uma presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, condicionada, apenas, à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições financeiras, ou seja, permitiu que se considerasse ocorrido o fato gerador quando o contribuinte não lograsse comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, não o

vinculando a necessidade de demonstrar os sinais exteriores de riqueza requeridos pela Lei nº 8.021/90.

Portanto, os depósitos bancários de origem não comprovada efetuados a partir do ano-calendário de 1997, por presunção legal, caracterizam omissão de rendimentos, estando, por conseguinte, sujeitos à tributação pelo Imposto de Renda.

Note-se, aqui, que não se trata de configurar como rendimentos tributáveis os depósitos bancários. O objeto da tributação é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, que a lei presume omitida quando a origem desses depósitos não é justificada.

Não é um simples depósito bancário que é tido como omissão de rendimentos, mas aquele que o titular da conta, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos.

Se o contribuinte não apresenta documentos que comprovem inequivocamente que os valores dos depósitos já foram submetidos à tributação ou que são isentos ou não tributáveis ou exclusivos de fonte ou que não lhe pertencem, materializa-se a presunção legal formulada de omissão de receitas.

Trata-se de hipótese normativa de incidência do imposto que está em conformidade com a definição do fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza descrita no art. 43 do Código Tributário Nacional. Dela não se vislumbrando ofensa ao princípio constitucional da legalidade.

Importa lembrar, a presunção é um recurso legalmente previsto no art. 44 do CTN: “A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”.

Essa presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante comprovação, no caso, da origem dos recursos.

Em outras palavras, ao fazer uso de uma presunção legalmente estabelecida, o Fisco está dispensado de provar no caso concreto a omissão de rendimentos.

Trata-se, por outro lado, de presunção juris tantum, que admite a prova em contrário, cabendo ao contribuinte a sua produção.

É o que se depreende dos dispositivos do Código de Processo Civil, cujos preceitos aplicam-se subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único. (omissis) Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

No texto abaixo reproduzido, extraído de Imposto sobre a Renda-Pessoas Jurídicas – JUSTEC-RJ-1979-pag. 806), José Luiz Bulhões Pedreira sintetiza com muita clareza essa questão:

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 relativo) provar que o fato presumido não existe no caso.

Assim, com a edição do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, a autoridade fiscal ficou desobrigada de estabelecer o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de rendimentos, bem como de demonstrar a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível, ou de evidenciar os sinais exteriores de riqueza.

Nesse sentido tem-se a jurisprudência administrativa abaixo:

IRPF - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Com a entrada em vigor da Lei nº 9.430, de 1996, que em seu artigo 42 autoriza uma presunção legal de omissão de rendimentos sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento, tornou-se despicienda a averiguação dos sinais exteriores de riqueza para dar suporte ao lançamento com base em depósitos bancários.(1ª CC-Acórdão 106-15496/2006)OMISSÃO DE RENDIMENTOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, de 1996 Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS DO ÔNUS DA PROVA A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.Recurso provido em parte (Súmula CARF no.26).(CARF – Acórdão nº 2202-002.600, de 19/03/2014)

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. EXCLUSÃO. A presunção de omissão de rendimentos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não alcança valores cuja origem tenha sido comprovada, cabendo, se for o caso, a tributação segundo legislação específica. (CARF – Acórdão nº 2102-002.904, de 14/04/2014)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Caracteriza omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação a qual o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Não ilide a omissão de rendimentos a simples indicação da origem sem a comprovação de que o valor não configura uma disponibilidade econômica para fins de IRPF, ou que a disponibilidade econômica dos depósitos já fora oferecida à tributação, seja na Declaração de Ajuste Anual correspondente, seja exclusivamente na fonte, ou ainda de que estar amparada por isenção. (CARF – Acórdão nº 2201-002.382, de 15/04/2014) Portanto, depósitos bancários se apresentam, num primeiro momento, como simples indício da existência de omissão de rendimentos. Entretanto, esse indício, por expressa disposição legal, se transforma na prova da omissão de rendimentos, quando o contribuinte, tendo a oportunidade de comprovar a origem dos recursos aplicados em tais depósitos, se nega a fazê-lo, ou não o faz satisfatoriamente.

Faz-se necessário esclarecer que o que se tributa não são os depósitos bancários, como tais considerados, mas a omissão de rendimentos por eles representada. Os depósitos bancários são apenas a forma, o sinal de exteriorização, pelos quais se manifesta a omissão de rendimentos objeto de tributação.

Assim, se o contribuinte não apresenta documentos que comprovem inequivocamente que os valores dos depósitos já foram submetidos à tributação ou que são isentos ou não tributáveis ou exclusivos de fonte ou que não lhe pertencem, materializa-se a presunção legal formulada de omissão de receitas.

No presente caso, foi instaurado o procedimento fiscal, conforme Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização nº 04.3.01.00-2010-00711-5, nos termos da Portaria RFB nº 11.371, de 12/12/2007, que estabelecia na época as normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Observa-se, mais uma vez, que o Mandado de Procedimento Fiscal (fl.238), de 03/09/2010, apresenta-se devidamente assinado digitalmente pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em João Pessoa, conforme artigos 6º e 7º da Portaria RFB nº 11.371/2007.

Por conseguinte, uma vez expedido o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, compete à autoridade lançadora investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência ou não do fato tributário, observando os princípios do devido processo legal, da verdade material, do contraditório e da ampla defesa, de acordo com o art. 836 do Decreto nº 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR/1999.

Iniciado o procedimento fiscal, o impugnante foi regularmente intimado a apresentar extratos bancários com registros das operações financeiras em seu nome, referentes ao período de 01 de janeiro de 2007 a 31 de dezembro de 2007, e a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados/depositados em contas bancárias de sua titularidade, conforme Termos de Início de Ação Fiscal e Termos de Ação Fiscal de fls.16/38.

Toda a autuação foi fundamentada em elementos sólidos, consistentes e legitimados, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 163/191.

Alega também o impugnante que existem algumas inconsistências no lançamento, como:

a) No mês de janeiro 2007, conforme análise de fiscalização, os valores sem comprovação de origem totalizariam R\$ 11.250,00, valor inferior ao informado no auto, ou seja, R\$ 21.250,00;

b) No mês de junho (18.06) o autuado efetuou a transferência de saldo de sua conta-corrente para poupança – fato reconhecido pelo fiscal autuante. Ocorre que, na análise de fiscalização, o mesmo fiscal Informou que não restou demonstrado a origem dos recursos existente na conta poupança. Pois bem, através dos extratos bancários, fica claro que o crédito de R\$ 23.500,00 saiu da conta-corrente do autuado em duas transferências, sendo a primeira de R\$ 2.500,00 em 01.06.2007 e a segunda no valor de R\$ 22.000,00 em 04.06.2007 diretamente para conta poupança. O valor total, ou seja, R\$ 23.500,00 foi posteriormente sacado em 18.06. OBSERVEMOS QUE AS QUANTIAS TRANSFERIDAS DA CONTA-CORRENTE PARA CONTA POUPANÇA;

c) No mês de agosto de 2008 o autor recebeu, em sua conta-corrente, a importância de R\$ 24.200,00 referente a venda do veículo placa MNI 4773 de propriedade de sua cônjuge. O valor foi desconsiderado sem qualquer justificativa, mas tão somente sob o argumento de que a documentação apresentada não comprovaria a transação. No caso, indaga-se que outro documento além do recibo de venda do veículo comprova referida transação;

d) No mês de novembro o autuado recebeu, em espécie, antecipação de lucros da empresa Degrau Construções Ltda. Nesse particular, em que pese o valor ser inferior ao montante depositado, vejamos que o fiscal deveria ter abatido do total o valor justificado e não apenas desprezá-lo.

Cabe ao impugnante trazer juntamente com suas alegações impugnatórias todos os documentos que deem a elas força probante. É necessário que cada depósito/crédito relacionado e consolidado nas Planilhas de fls. 145 a 156 tenha a sua origem de recursos comprovada/justificada, mediante apresentação de documentação hábil e idônea.

Em relação ao item c das inconsistências alegadas, quer o impugnante comprovar que alguns depósitos foram decorrentes da venda de um veículo em nome de sua esposa, entretanto, nada apresenta para comprovar suas alegações.

Poderia o contribuinte apresentar documentos comprobatórios da transferência do veículo, com a identificação do adquirente, e recibos nos quais o adquirente e alienante estivessem perfeitamente identificados, com o valor e a data da operação, e outros documentos que identificassem tais depósitos/créditos.

Em relação ao item d das inconsistências alegadas, quer o impugnante que os depósitos do mês de novembro não comprovados no lançamento, conforme planilha de fl.155, sejam considerados decorrentes de Antecipação de Lucros da empresa Degrau Construções Ltda., CNPJ 00.530.385/0001-07, da qual possui 41,50% do Capital Social, conforme pesquisas nos Sistemas da RFB.

Para comprovar suas alegações, apresenta o contribuinte os documentos de fls. 115 a 126.

Dentre esses documentos, constam recibos que demonstram que o impugnante recebeu em cheque, a título de Antecipação de Lucros, no ano-calendário de 2007, os valores de: R\$ 15.000,00 em 18/10/2007; R\$ 4.000,00 em 23/11/2007; e R\$ 6.000,00 em 23/12/2007.

Vê-se que esses valores constam no Livro Diário da empresa Degrau Construções Ltda. (fls. 123/126), entretanto, não existem depósitos nesses valores e nessas datas (nem em datas próximas) nos extratos mensais do impugnante e não é possível, com a documentação apresentada, vincular as Antecipação de Lucros da empresa Degrau Construções Ltda. com o depósito em dinheiro, no valor de R\$ 39.800,00, realizada em 28/11/2007.

Alega, ainda, o impugnante que estão isentos os depósitos até R\$ 12.000,00.

De acordo com a legislação supracitada, os depósitos bancários de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, cujo somatório anual não ultrapasse R\$ 80.000,00, não serão considerados para efeito de determinação da receita omitida. No presente lançamento, os depósitos inferiores a R\$ 12.000,00 perfazem o valor total de R\$ 87.992,00.

Portanto, os depósitos bancários de origem não comprovada do anocalendário de 2007 de valor inferior ou igual a R\$ 12.000,00 não se enquadram nos limites fixados pelo §3º do citado art. 42 da Lei nº 9.430/1996, cabendo, em razão disso, mantê-los no montante tributável.

Quanto à alegação de que não está obrigado a manter escrituração contábil de sua movimentação financeira, ressalte-se que os contribuintes devem manter sob a sua guarda os documentos que digam respeito aos fatos geradores de qualquer tributo, enquanto não extinto o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário (art. 173, I, do CTN).

O fato de a pessoa física não ter nenhuma obrigação de manter a escrituração contábil não desobriga o contribuinte pessoa física de manter a guarda dos comprovantes, principalmente, tendo em conta a movimentação financeira expressiva realizada no ano-calendário em comparação com os rendimentos declarados.

No que diz respeito ao Imposto de Renda, comporta destacar o art. 797 do Decreto 3000/1999.

Decreto 3000/1999.

“Art. 797 É dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário (Decreto-Lei nº 352, de 17 junho de 1968, art. 4º).” Portanto, do acima exposto, devem ser excluídos do presente lançamento e considerados comprovados os depósitos/créditos nos valores de R\$ 10.000,00, referente ao mês de janeiro, e R\$ 23.500,00, referente ao mês de junho, alterando o montante de depósitos bancários não comprovados de R\$ 184.292,00 para R\$ 150.792,00.

DA APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO Alega o impugnante que as multas fiscais, embora não sejam tributos, sujeitam-se ao princípio constitucional do inciso IV, art. 150 da CF, que veda que os instrumentos fiscais resultem em confisco.

É de se esclarecer que a multa de ofício consiste em penalidade pecuniária aplicada em decorrência da infração cometida. Desta forma, não está amparada pelo inciso IV do art. 150 da CF que, ao tratar das limitações ao poder de tributar, proibiu a utilização de tributo com efeito de confisco.

Ademais, a vedação ao confisco insculpida na Carta Magna é dirigida ao legislador. Uma vez positivada a norma é dever da autoridade administrativa aplicá-la, não lhe competindo o exame da constitucionalidade das leis, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal neste sentido.

A multa de ofício aplicada está prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, in verbis:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(....)”.(grifos nossos)

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito, e tem como suporte

fático a revisão de lançamento, pela autoridade administrativa competente, que implique imposto ou diferença de imposto a pagar. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II.

Assim, estando prevista pela legislação de regência e, tendo sido apurados todos os pressupostos para sua aplicação, encontra-se plenamente justificada a aplicação da multa de 75%.

DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO.

DA APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA.

Importante observar que a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, sujeitam-se ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão), conforme disposições contidas no art. 106, inciso IV, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), in verbis:

“Art. 106. Está sujeita ao pagamento mensal do imposto a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 8º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV):

I - os emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos;

II - os rendimentos recebidos em dinheiro, a título de alimentos ou pensões, em cumprimento de decisão judicial, ou acordo homologado judicialmente, inclusive alimentos provisionais;

III - os rendimentos recebidos por residentes ou domiciliados no Brasil que prestem serviços a embaixadas, repartições consulares, missões diplomáticas ou técnicas ou a organismos internacionais de que o Brasil faça parte;

IV - os rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas.” A falta de recolhimento do carnê-leão está sujeita à multa exigida isoladamente.

Conforme inciso II art. 44 da Lei nº 9.430/1996, anteriormente transcrito, depreende-se que não havendo o recolhimento mensal, deve ser exigida a multa isolada, independentemente de ter sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste anual. Salientese que a multa é "isolada", sem tributo, pois o imposto é cobrado na respectiva declaração de ajuste, pela inclusão, junto aos demais rendimentos tributáveis recebidos no ano-calendário, dos rendimentos sujeitos ao pagamento do carnê-leão.

Assim, a multa aplicada isoladamente do imposto é devida quando o contribuinte, estando obrigado a recolher mensalmente o imposto de renda, conforme disposto no art. 8º da Lei nº 7.713/88, não o faz. A apresentação da declaração de rendimentos anual não exime o contribuinte, que não observou as obrigações

tributárias mensais, da penalidade específica prevista no inciso II do artigo 44, da Lei 9.430 de 1996, cuja redação atual foi dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007. Esta norma legal visa, especificamente, apenar os contribuintes que não observaram esta obrigatoriedade de recolhimento.

Desta feita, foi lançada a multa isolada devido à irregularidade constatada que é a falta do pagamento, no devido prazo, do imposto mensal, carnê-leão, devidamente prevista na legislação acima transcrita.

Na impugnação, alega o contribuinte que considerou, equivocadamente, o ganho de capital como Rendimento Tributável de Pessoa Física e que, obviamente, não foram efetuados os pagamentos do imposto devido mensalmente, o que culmina com a anulação do crédito proveniente das multas isoladas em 50%.

Conforme Certidões emitidas por Eunápio Torres – 6º Notarial e 2º Registral (fls. 107/113) e pesquisa no Sistema DOI (fl. 50), referente a operações imobiliárias, verifica-se que o impugnante recebeu rendimentos decorrentes de alienações de imóveis.

Verifica-se que os valores de rendimentos declarados pelo impugnante como recebidos de pessoa física e os montantes decorrentes de alienação de imóveis são os mesmo em março e muito próximos em fevereiro.

Cabe frisar que, no presente lançamento, os montantes decorrentes de alienações de imóveis, referentes às operações realizadas nos meses de fevereiro e março, já foram tributados como Ganho de Capital na Alienação de Bens e Direitos, como já exposto no presente acórdão.

Verifica-se, ainda, conforme Certidões emitidas por Eunápio Torres – 6º Notarial e 2º Registral (fls. 107/113), que todos os adquirentes dos imóveis eram pessoas físicas e, conforme pesquisas nos sistemas da RFB, não há registros de outros rendimentos recebidos pelo impugnante, exceto o constante em DIRF de fl. 49.

Considera-se, assim, comprovado que os rendimentos declarados como recebidos de pessoa física, nos meses de fevereiro e março, referem-se à venda de imóveis, para as quais foram apurados ganho de capital no presente lançamento, devendo os valores de R\$ 47.473,00 e R\$ 47.300,00 ser excluídos do total de Rendimentos Recebidos de Pessoa Física/Exterior.

Quanto ao valor declarado pelo impugnante em janeiro como recebido de PF, não restou comprovado ser decorrente de venda de imóveis, haja vista a divergência de valor declarado pelo impugnante como recebido de PF e o montante das alienações de imóveis realizadas no mês, conforme fls. 107 e 109.

Dessa forma, tendo o contribuinte comprovado que não recebeu rendimentos de pessoa física sujeitos ao recolhimento do IRRF a título de carnê-leão, nos meses de fevereiro e março, como acima exposto, conclui-se que é incabível a multa isolada para esses meses.

Por todo o exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das arguições de inconstitucionalidade e violação a princípios constitucionais, rejeitar a arguição de nulidade e, no mérito, negar provimento.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura