



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.720439/2017-11
ACÓRDÃO	2201-012.394 – 2 ^a SEÇÃO/2 ^a CÂMARA/1 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RODRIGO TIMOTHEO TABORDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, a fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023.

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Não restando comprovada a incompetência do autuante nem a ocorrência de preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade do lançamento.

AFRONTA À VEDAÇÃO DO CONFISCO. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. PODER JUDICIÁRIO. SÚMULA CARF Nº 2.

Falece o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de competência para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

MULTA ISOLADA. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 147.

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

LIVRO CAIXA. DEDUÇÃO.

Podem ser dedutíveis, a título de despesas de livro caixa, a remuneração paga a terceiros, com vínculo empregatício e os respectivos encargos trabalhistas e previdenciários, os emolumentos e as despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

LIVRO CAIXA. DESPESAS COM FOLHA DE PAGAMENTO.

A dedução referente à folha de pagamento deverá ser escriturada por seu valor líquido, ou seja, a quantia efetivamente desembolsada. Os valores descontados dos empregados, como imposto de renda na fonte e contribuição previdenciária, deverão ser escriturados como despesa no mês de seu efetivo recolhimento.

LIVRO CAIXA DESPESAS DE LOCOMOÇÃO, COMBUSTÍVEL E TRANSPORTE.

As despesas de locomoção, combustível e transporte não são dedutíveis, exceto no caso de representante comercial autônomo.

LIVRO CAIXA. DESPESAS SEM COMPROVAÇÃO.

Somente são admissíveis, como dedutíveis, as despesas de livro caixa devidamente comprovadas com documentos hábeis e idôneos.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. APURAÇÃO DOS VALORES.

Correto o lançamento efetuado com base em dados fornecidos pelo Tribunal de Justiça, quando as informações obtidas evidenciam que o montante auferido a título de prestação de serviços cartoriais é superior ao oferecido à tributação na declaração de ajuste anual da pessoa física.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO PELO SISTEMA FINANCEIRO DA HABITAÇÃO (SFH).

Na alienação sob condição suspensiva, em que a alienação está condicionada a aprovação de financiamento pelo sistema financeiro de habitação (SFH), a data da alienação é a da aprovação do financiamento, momento do implemento da condição, desde que expressamente prevista no instrumento contratual. Caso contrário, considera-se consumada a transmissão do imóvel na data da assinatura do documento inicial, não importando se a alienação foi contratada a prazo ou financiada pelo SFH. In casu, considerando que os documentos apresentados não trazem o registro da condição suspensiva da alienação, pressupõe-se a concretização do negócio na data de sua celebração, que foi aquela considerada na apuração do ganho de capital.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. CORRETAGEM.

Considerando que o documento apresentado para a comprovação das despesas de corretagem supostamente pagas na alienação de imóvel não identifica a transação que originou o seu pagamento, não é possível acatar a correspondente dedução.

MULTA DE OFÍCIO.

A apuração em procedimento de ofício de crédito tributário enseja o lançamento de ofício e a consequente imposição de multa de 75%, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte, independentemente do motivo determinante da falta, não havendo, no caso específico do contribuinte, previsão legal para a redução da exigência.

TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF N.º 4.

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

TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF N.º 108.

Incide juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Debora Fofano dos Santos (substituta integral), Fernando Gomes Favacho, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital,

Weber Allak da Silva, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente. Ausente o conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite.

RELATÓRIO

Do lançamento

A autuação (fls. 650-667), com relatório fiscal às fls. 670-674, versa sobre omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física, omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais, dedução indevida de despesas de livro caixa e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê leão.

Da Impugnação

O recorrente apresentou Impugnação (fls. 687-721), em 24/04/2017, argumentando em síntese que:

- a) O Fisco deixou de considerar algumas despesas na reconstituição do livro caixa.
 - a.1) Houve equívoco no critério adotado pela fiscalização, que considerou as despesas com folha de pagamento apenas pelo valor líquido da folha, resultante do total das verbas salariais deduzidos os descontos. A parcela dedutível é efetivamente o total dos rendimentos devidos ao trabalhador.
 - a.2) Na reconstituição do Livro Caixa, a fiscalização realizou a glosa das despesas com combustíveis que o contribuinte efetivamente pagou e utilizou na atividade operacional. Entretanto, são gastos essenciais à atividade fim, consistindo em despesas de custeio necessárias à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora, devendo ser consideradas dedutíveis.
 - a.3) O Fisco desconsiderou as despesas dos meses de Agosto e Setembro de 2013.
- b) A alegação da suposta omissão de receitas não procede, vez que foi baseada em mero comparativo entre os valores declarados pelo Contribuinte e devidamente registrados em Livro Caixa e os valores confrontados. Ainda, a Fiscalização não considerou a boa-fé objetiva do Contribuinte que declarou suas rendas de acordo com as ocorrências de entradas no Livro Caixa, as quais tem a presunção de serem corretas.
- c) A alegação de ganho de capital na venda de imóveis também não procede, tendo sido apurada incorretamente.

- c.1) A Autoridade Administrativa presumiu que cada um dos imóveis foi vendido por R\$ 700.000,00, quando R\$ 700.000,00 foi o valor da operação efetivada para os dois imóveis.
- c.2) O ganho de capital referente a venda dos dois imóveis também foi apurado incorretamente.
- d) Não é possível concomitar a cobrança da multa exigida pela falta de recolhimento do carnê-leão com a multa de ofício, visto que ambas as penalidades têm como base o mesmo valor apurado em procedimento fiscal. A imputabilidade da multa genérica exclui as referidas multas isoladas, sob pena de se impor duplo apenamento sobre um mesmo fato jurídico, o que, com a devida vênia, é rechaçado pelo ordenamento jurídico nacional.
- e) A multa aplicada é confiscatória, vez que excede 30% (trinta por cento) do valor do tributo devido.
- f) Não é possível usar a SELIC como taxa de juros moratórios sobre débitos fiscais, vez que não existe respaldo legal para sua fixação. Ainda, sua aplicação implica em inobservância dos preceitos constitucionais e do limite constitucional das taxas de juros, tornando uma taxa remuneratória critério para aplicação de juros moratórios.

Requer, ao final, que seja declarada a improcedência do Auto de Infração. Caso o pedido não seja deferido, pede pelo recálculo do auto de infração para correção dos vícios apontados, com o afastamento da multa isolada e da taxa SELIC, e redução da multa de ofício ao patamar proporcional e razoável.

Do Acórdão de Impugnação

Em seguida, a DRJ deliberou (fls. 742-775) pela procedência parcial da Impugnação e manutenção parcial do crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Não restando comprovada a incompetência do autuante nem a ocorrência de preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade do lançamento.

LIVRO CAIXA. DEDUÇÃO.

Podem ser dedutíveis, a título de despesas de livro caixa, a remuneração paga a terceiros, com vínculo empregatício e os respectivos encargos trabalhistas e previdenciários, os emolumentos e as despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

LIVRO CAIXA. DESPESAS COM FOLHA DE PAGAMENTO.

A dedução referente à folha de pagamento deverá ser escriturada por seu valor líquido, ou seja, a quantia efetivamente desembolsada. Os valores descontados dos empregados, como imposto de renda na fonte e contribuição previdenciária, deverão ser escriturados como despesa no mês de seu efetivo recolhimento.

LIVRO CAIXA DESPESAS DE LOCOMOÇÃO, COMBUSTÍVEL E TRANSPORTE.

As despesas de locomoção, combustível e transporte não são dedutíveis, exceto no caso de representante comercial autônomo.

LIVRO CAIXA. DESPESAS SEM COMPROVAÇÃO.

Somente são admissíveis, como dedutíveis, as despesas de livro caixa devidamente comprovadas com documentos hábeis e idôneos.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. APURAÇÃO DOS VALORES.

Correto o lançamento efetuado com base em dados fornecidos pelo Tribunal de Justiça, quando as informações obtidas evidenciam que o montante auferido a título de prestação de serviços cartoriais é superior ao oferecido à tributação na declaração de ajuste anual da pessoa física.

GANHO DE CAPITAL. VALOR DA ALIENAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Tendo o contribuinte comprovado, por meio de documento hábil e idôneo, que o valor de alienação dos imóveis matrícula 43448 e 43449 é menor do que o considerado pela autoridade fiscal no cálculo do imposto devido, impõe-se retificar a autuação para reduzir o ganho de capital apurado.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO PELO SISTEMA FINANCEIRO DA HABITAÇÃO (SFH)

Na alienação sob condição suspensiva, em que a alienação está condicionada a aprovação de financiamento pelo sistema financeiro de habitação (SFH), a data da alienação é a da aprovação do financiamento, momento do implemento da condição, desde que expressamente prevista no instrumento contratual. Caso contrário, considera-se consumada a transmissão do imóvel na data da assinatura do documento inicial, não importando se a alienação foi contratada a prazo ou financiada pelo SFH. In casu, considerando que os documentos apresentados não trazem o registro da condição suspensiva da alienação, pressupõe-se a concretização do negócio na data de sua celebração, que foi aquela considerada na apuração do ganho de capital.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. CORRETAGEM.

Considerando que o documento apresentado para a comprovação das despesas de corretagem supostamente pagas na alienação de imóvel não identifica a transação que originou o seu pagamento, não é possível acatar a correspondente dedução.

MULTA DE OFÍCIO.

A apuração em procedimento de ofício de crédito tributário enseja o lançamento de ofício e a conseqüente imposição de multa de 75%, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte, independentemente do motivo determinante da falta, não havendo, no caso específico do contribuinte, previsão legal para a redução da exigência.

MULTA DE OFÍCIO. ARGUIÇÃO DE EFEITO DE CONFISCO.

A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. SIMULTANEIDADE.

Estando o contribuinte obrigado ao recolhimento do imposto de renda mensal (carnê-leão), o descumprimento desta obrigação tributária impõe a aplicação de multa isolada, incidente sobre o valor do imposto devido, independentemente da exigência da multa de ofício sobre o imposto de renda apurado no lançamento anual (declaração).

TAXA SELIC. INCIDÊNCIA.

Os débitos, decorrentes de tributos, não pagos nos prazos previstos pela legislação específica, são acrescidos de juros equivalentes à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês do pagamento, não havendo previsão legal para que seja afastada a sua incidência.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A decisão recorrida excluiu parte do valor lançado a título de omissão de ganhos de capital referente ao ano-calendário de 2013, tendo-se constatado que o Fisco presumiu indevidamente que cada um dos imóveis de matrículas 43448 e 43449 foi vendido por R\$ 700.000,00, quando as matrículas dos imóveis demonstram que R\$ 700.000,00 foi o valor da operação efetivada para os dois imóveis em conjunto.

Do Recurso Voluntário

O contribuinte, intimado da decisão de primeira instância em 17/10/2017 (fls. 776), apresentou recurso voluntário (fls. 779-819), em 16/11/2017, reiterando os argumentos da impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Álvares Feital**, Relator

Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Como relatado, a autuação, versa sobre omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física, omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais, dedução indevida de despesas de livro caixa e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê leão.

Tendo em vista que o Recorrente aduz em recurso os mesmos argumentos apresentados na Impugnação, adoto os fundamentos do voto condutor do Acórdão de Impugnação recorrido, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023, para manter a decisão de primeira instância:

Nulidade do Lançamento

Em sede de impugnação, o interessado pugna pela nulidade do lançamento, uma vez que a autoridade fiscal computou as despesas com folha de pagamento pelo valor líquido e não pelo valor bruto, que entende ser o procedimento correto.

A arguição de nulidade nos remete, inicialmente, às exigências para a validade do auto de infração, preconizadas no Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, que regula o processo administrativo fiscal, in verbis:

“Art.10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

O auto de infração ora impugnado atende a todas as prescrições do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, posto que o servidor competente qualificou o sujeito passivo, descreveu adequadamente, no termo de verificação fiscal e documentos que o acompanham, os fatos que deram suporte ao lançamento, mencionando os procedimentos realizados durante o curso da ação fiscal e as irregularidades apuradas.

Além disso, o dito lançamento apontou as disposições legais infringidas e determinou a exigência com a respectiva intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo legal, contendo também a assinatura e matrícula do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil(AFRFB) autuante.

Não obstante, ainda que omissões dessa natureza tivessem ocorrido, elas não seriam suficientes para eivar de nulidade o Auto de Infração em comento. O próprio Decreto nº 70.235/72, assim dispõe:

“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.

§1º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§2º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

(...)Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas nº artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio."

Da leitura dos dispositivos legais anteriormente transcritos, depreende-se que somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Outras irregularidades não importariam nulidade. Simplesmente deveriam ser sanadas se capazes de prejudicar o contribuinte ou se influíssem na solução do litígio, circunstância que não se verificou nos autos, conforme se esclarece a seguir.

Como já mencionado anteriormente, o auto de infração foi lavrado por AFRFB, servidor competente para efetuar o lançamento, perfeitamente identificado pelo nome, matrícula e assinatura em todos os atos emitidos pelo mesmo, no decorrer do procedimento fiscal, conforme designação pelo Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização nº 09.1.03.00.2016.00253.

Todos os elementos essenciais do procedimento fiscal constam no auto de infração, do qual foi regularmente cientificado o contribuinte de modo a lhe permitir conhecer o inteiro teor do ilícito que lhe foi imputado.

Após cientificado do auto de infração e dos documentos que compuseram o procedimento fiscal, o interessado teve 30 (trinta) dias para apresentar sua impugnação e anexar aos autos todas as provas que julgasse relevantes para elidir a exigência. Nenhum procedimento administrativo dificultou ou o impediu de apresentar sua impugnação e comprovar suas alegações. Desse modo, foi-lhe devidamente proporcionado o contraditório, não havendo que se falar em preterição do direito de defesa.

Portanto, não se vislumbra a existência de vício que enseje a nulidade do lançamento em discussão.

Esclareça-se, por fim, que eventuais erros na apuração das matérias infringidas são passíveis de correção pela análise da impugnação ofertada e serão enfrentados nesse Acórdão quando da apreciação da defesa de mérito, não sendo causa de nulidade do lançamento.

Livro Caixa

A dedução de despesas escrituradas em Livro Caixa encontra amparo no art. 6º, incisos e parágrafos, da Lei nº 8.134, de 27/12/1990. Rezam os referidos dispositivos legais:

“Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o artigo 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

I- a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II- os emolumentos pagos a terceiros;

III- as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

§1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento (redação dada pelo art. 34 da Lei nº 9.250, de 1995);

b) a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo (redação dada pelo art. 34 da Lei nº 9.250, de 1995);

c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em livro-caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.”

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, identificam-se três grupos diferenciados de despesas passíveis de dedução: a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício; os emolumentos pagos a terceiros; e as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Constituem despesas dedutíveis enquadráveis no primeiro grupo a “remuneração paga a terceiros”, assim entendido o salário pago pelo empregador ao empregado, de forma regular, em retribuição a trabalho prestado, bem como os

respectivos encargos trabalhistas e previdenciários, desde que haja vínculo empregatício entre eles (inciso I). Nesse sentido, tudo quanto possa ser considerado como integrante da remuneração do empregado e decorra de lei ou de acordo ou convenção coletiva de trabalho constitui despesa dedutível do livro caixa.

O segundo grupo, “emolumentos pagos a terceiros”, compreende os valores pagos aos serventuários, pela execução de atos cartorários, judiciais e extrajudiciais, relacionados com a atividade exercida pelo contribuinte.

As despesas do terceiro grupo, chamadas “despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”, requerem uma análise individualizada de cada despesa e da atividade desenvolvida pelo profissional a fim de se determinar a essencialidade do dispêndio e a possibilidade deste se enquadrar como uma despesa de custeio.

Resta claro que a lei vigente, ao especificar expressamente quais as despesas dedutíveis e ao condicionar essas deduções à estrita conexão com a manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos sujeitos à incidência de imposto, objetiva vedar a utilização de critérios subjetivos para o cálculo do tributo devido e, em consequência, afastar qualquer possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução, ao mesmo tempo em que pretende garantir que todos os profissionais autônomos e titulares dos serviços notariais e de registro, independentemente de fatores externos atinentes às suas particularidades socioeconômicas, tenham o mesmo tratamento sob a legislação tributária.

Ressalte-se, ainda, que a dedutibilidade dessas despesas está condicionada à sua comprovação, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea que identifique o adquirente ou o beneficiário, o valor, a data da operação e contenha a discriminação das mercadorias ou dos serviços prestados, de modo a permitir o seu enquadramento como necessárias e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

Feitas essas considerações iniciais, passa-se a analisar as alegações vertidas na impugnação.

Despesas com Folha de Pagamento

Examinando-se os Livros Caixa dos anos-calendário de 2013 e 2014 (fls. 152/208), verifica-se que o impugnante informou a remuneração paga aos seus funcionários pelo valor bruto constante das Folhas Mensais de Pagamento (fls. 256/344 e 392/484). Não é este o procedimento mais indicado.

Ao lançar como despesa o valor bruto da folha de pagamento, escriturando tanto o salário líquido recebido pelo empregado como os encargos incidentes sobre a referida folha, pode o contribuinte incorrer em duplidade, caso deduza novamente tais encargos em separado.

Por essa razão, não podem compor as despesas com salário dos empregados os descontos realizados sob as rubricas “00026 débito compl. sal. mês anterior”, “00027 desc. adiantamento de salário”, “00110 desc. adto 13 salário”, “00111 desconto adto 13 salário var.”, “00129 líquido férias normais”, “00138 líquido recibo abono” e “00180 líquido rescisão”, cujos valores já foram computados na época em que ocorreram os respectivos eventos, quais sejam, adiantamentos, férias e rescisão e, portanto, não podem ser novamente considerados.

Além do mais, ao deduzir a título de livro caixa, o salário bruto de seus funcionários, o interessado pode eventualmente incluir despesas cuja dedução é legalmente vedada ou que não são passíveis de dedução, seja pelo fato de não terem sido economicamente suportadas por ele, seja por não se vincularem ao conceito de despesa de custeio “necessária”, ou seja, indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, nos termos da legislação anteriormente mencionada.

Veja-se, por exemplo, o caso dos valores descontados a título de 00078 faltas integrais, 00077 faltas 1/2 período, 00076 atrasos/saída antecipada, 00075 vale transporte (parcela descontada do empregado), que, como o próprio impugnante reconhece, constituem deduções de salário que ficam para o empregador (contribuinte) e, como tal, não representam ônus dele e sim do empregado, motivo pelo qual não podem ser deduzidos pelo contribuinte.

Já os gastos designados “00267 farmácia-convênio” e “00268 mercadoconvênio”, embora não tenha sido apresentado nenhum esclarecimento acerca de sua natureza, não podem ser considerados como remuneração ou encargos trabalhistas previstos no inciso I, art. 6º da Lei nº 8.134/90. Para ser encargo trabalhista, necessário que houvesse previsão legal, acordo ou convenção coletiva obrigando o empregador ao pagamento, o que não restou demonstrado nos autos.

Tampouco é possível enquadrá-los como despesas de custeio, pois não parecem ter relação direta com a atividade exercida pelo contribuinte, configurando-se como liberalidade do empregador para com os funcionários.

Dessa forma, os mencionados descontos não poderiam compor a despesa com folha de pagamento dos funcionários.

Quanto às despesas custeadas pelo cartório à guisa de 00234 convênio médico, a teor da Solução de Consulta Interna (SCI) nº 6, de 18/05/2015, poderiam ser dedutíveis, desde que devidamente comprovadas, fornecidas indistintamente pelo empregador a todos os seus empregados e pagas em decorrência de acordo ou convenção coletiva de trabalho.

Entretanto, a análise das folhas mensais de pagamento (fls. 256/344 e 392/484) revela que os supracitados dispêndios não foram descontados de todos os empregados, não havendo, nos autos, provas da obrigatoriedade de seu pagamento pelo contribuinte.

Conclui-se, a partir do exposto, que o salário pago deverá ser escriturado pelo valor líquido, isto é, o valor efetivamente desembolsado no mês, e os valores de imposto de renda retido na fonte (IRRF), contribuição previdenciária - INSS (parcela devida pelo empregador), e contribuição sindical, cuja dedutibilidade é assegurada por lei, devem ser computados como despesa do mês do efetivo recolhimento.

Os valores de FGTS, ainda que não integrem a folha de pagamento, constituem despesa do contribuinte e também podem ser acrescidos ao salário líquido.

Outrossim, como já se viu, mesmo que as despesas pleiteadas pelo sujeito passivo a título de livro caixa, sejam, em tese, consideradas dedutíveis, é imprescindível, para fins de dedução, a sua devida comprovação por meio da apresentação de documentos hábeis e idôneos.

No caso dos encargos trabalhistas e previdenciários, é necessária a prova do efetivo pagamento.

Examinando-se as planilhas de fls. 563/603, constata-se que foi exatamente esse o procedimento adotado pela fiscalização, que considerou como despesa dedutível com folha de pagamento dos empregados o resultado do somatório dos valores líquidos dos salários mensais e décimo terceiro salário (fls. 256/344 e 392/484) com os valores de INSS, IRRF e FGTS comprovadamente recolhidos pelo contribuinte (fls. 40/41, 52/53 e 231/236).

É possível constatar, no entanto, que não foi computada como despesa dedutível a contribuição sindical descontada dos funcionários.

A despeito da mencionada contribuição tratar-se de encargo trabalhista de caráter obrigatório, nos termos do disposto nos arts. 579 e 582, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), o interessado não apresentou a comprovação do seu efetivo desembolso.

Assim, não há como incluí-la a título de despesa do livro caixa.

Ante o exposto, entendo que deve ser mantida a glosa das despesas com folha de pagamento nos termos em que realizada pela fiscalização.

Despesas com Combustíveis

O impugnante alega que a atividade por ele desenvolvida requer a locomoção de seus funcionários, seja para realizar acompanhamento no depósito de bens que ficam sob sua guarda, seja para realizar avaliações judiciais e outras atividades relacionadas ao cumprimento da função designada pelo poder público. Entende, assim, que os gastos com combustíveis efetivamente pagos são imprescindíveis à sua atividade, eis que necessários à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora e, portanto, devem ser considerados dedutíveis.

Não obstante os argumentos apresentados, no caso do exercício da atividade desenvolvida pelo impugnante, a dedução dos valores despendidos com transporte, locomoção, combustível, estacionamento e manutenção de veículo

próprio é vedada por expressa determinação legal, sendo permitida apenas para representante comercial autônomo (art. 6º, §1º, “b”, da Lei nº 8.134, de 1990, com a redação dada pela Lei nº 9.250/1995).

Quanto ao assunto, cabe mencionar, ainda, as respostas às questões 398 e 405 das publicações “Perguntas e Respostas” dos exercícios 2014 e 2015, anos-calendário 2013 e 2014, disponíveis no sítio da Secretaria da Receita Federal na internet, que, assim, esclarecem:

DESPESAS COM TRANSPORTE, LOCOMOÇÃO E COMBUSTÍVEL As despesas com transporte, locomoção, combustível, estacionamento e manutenção de veículo próprio são consideradas necessárias à percepção da receita e dedutíveis no livro-caixa?

Referidas despesas não são dedutíveis, com exceção das efetuadas por representante comercial autônomo quando correrem por conta deste.

(Lei nº 9.250, de 26 de dezembro 1995, art. 34; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR), art. 75, parágrafo único, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, art. 51, § 1º, “b”)

Demonstrada, portanto, a indedutibilidade das despesas com combustíveis, é de manter a referida glosa.

Despesas sem Comprovantes

O contribuinte pugna pelo reconhecimento das despesas registradas em Livro Caixa nos meses de agosto e setembro de 2013, nos respectivos montantes de R\$57.182,28 e R\$ 37.933,21, que não foram consideradas como dedutíveis pela fiscalização.

Argumenta que, mesmo não tendo localizado os documentos comprobatórios de tais despesas, não o fez por má fé e, por isso, deveria lhe ser creditado o princípio da boa fé objetiva, reconhecendo como despesas necessárias à atividade, no mínimo, aquelas essenciais que foram comprovadas durante os 22 meses em que o contribuinte se submeteu à fiscalização.

Acrescenta que, se consideradas apenas as despesas com folha de pagamento (R\$ 60.432,28), como procedeu a fiscalização, o lucro líquido por ele auferido nesses dois meses seria da ordem de R\$ 241.765,23, uma vez que as rendas recebidas nesse período totalizaram R\$ 312.544,69, o que, no seu entender, é inaceitável e incoerente.

Importa frisar, de início, que a lei pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato.

No caso das deduções, o art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabelece expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório. Tal dispositivo está em sintonia com o princípio de que o ônus da prova cabe a quem a alega.

O art. 373 do Novo Código de Processo Civil, instituído pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, prevê que 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. Nesse sentido, Antônio da Silva Cabral in Processo Administrativo Fiscal, sustenta, à pág. 302, que “a) a autoridade lançadora deve provar ter o sujeito passivo omitido rendimentos; b) cabe ao sujeito passivo provar abatimentos, deduções e isenções”.

O ônus da prova recai, pois, sobre aquele de cujo benefício se aproveita.

Assim, ao fazer pagamentos de despesas que serão utilizadas a posteriori, para dedução da base de cálculo do imposto de renda, o contribuinte tem que se cercar de precauções para a eventualidade de comprovação, sob pena de não tê-los aceitos pelo Fisco. Cabe a ele, portanto, produzir as provas dos fatos consignados em suas declarações de rendimentos, que devem estar amparadas em documentos hábeis e idôneos, de modo a comprovar cabal e inequivocamente o que foi declarado/pleiteado.

No que toca especificamente às despesas de livro caixa, o art. 6º, § 2º, da Lei nº 8.134, de 1990, prevê expressamente que compete ao contribuinte comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas em livro-caixa, mediante documentação idônea, que será mantida em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

Neste diapasão, oportuno trazer jurisprudência emanada do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no sentido de condicionar a dedutibilidade das despesas à necessária comprovação por documentos idôneos.

IRPF. TITULARES DOS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. LIVRO CAIXA. DEDUÇÃO.

Os contribuintes que perceberem rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a quem se refere o art.

236 da Constituição Federal, podem deduzir da receita e/ou rendimentos decorrente da percepção da respectiva atividade, as despesas de custeio necessárias à percepção dos rendimentos e manutenção da fonte produtora, desde que lastreado em documentos hábeis e idôneos, devidamente escrituradas no respectivo livro caixa. Somente são admissíveis, como dedutíveis, despesas que preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade.

(Acórdão nº 2801-003.781, de 04/11/2014) DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA. DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

O contribuinte deve comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas em livro caixa, mediante documentação idônea, mantida em seu poder, à disposição da fiscalização. A falta de comprovação implica

glosa das despesas deduzidas. (Acórdão nº 2201-002.600, de 05/11/2014)LIVRO-CAIXA. DEDUTIBILIDADE. OCORRÊNCIA DA DESPESA. ÔNUS DA PROVA.

Cabe à Contribuinte comprovar a ocorrência das despesas lançadas em seu livro caixa, sendo indedutíveis para fins de apuração do IRPF aquelas não comprovadas.(Acórdão nº 2202-003.573, de 21/09/2016)

Com efeito, a falta de documentos comprobatórios impossibilita aferir se as despesas pleiteadas nos meses de agosto e setembro de 2013 têm pertinência lógica com a atividade desenvolvida e/ou não são vedadas por lei, isto é, identificar claramente se são ou não passíveis de dedução.

Outrossim, é interessante observar, que, no ano-calendário de 2013, as despesas de livro caixa tidas como dedutíveis pela fiscalização (fls. 646) superaram, na maior parte dos meses, aquelas escrituradas no livro caixa (fls. 152/177), embora fossem inferiores às informadas na declaração de ajuste anual (fls. 04), como evidencia o quadro abaixo: [...]

É que o fiscal autuante adotou o critério de considerar dedutíveis todas as despesas comprovadas documentalmente ou cuja dedução não era vedada pela legislação, independentemente da escrituração em livro caixa.

Registre-se, por fim, que o Direito Tributário Brasileiro adota o princípio da responsabilidade objetiva do sujeito passivo em relação às infrações à legislação tributária, a qual independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, conforme estabelece expressamente o art. 136 do Código Tributário Nacional.

Desse modo, em se tratando de matéria tributária, não importa se a pessoa física deixou de atender às exigências da lei por má-fé, por intuito de sonegação ou, ainda, se tal fato aconteceu por puro descuido ou desconhecimento. A infração é do tipo objetiva, na forma do artigo acima transcrito e, assim, compete à autoridade fiscal proceder ao lançamento de ofício (art. 841 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99).

Pelas razões expostas, não é possível atender o pleito do interessado para restabelecer a dedução de despesas sem respaldo em documentos comprobatórios.

Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoas Físicas

A presente infração fiscal resulta de omissão de rendimentos correspondente a serviços prestados pelo contribuinte e demandados por seus clientes na área cartorária.

Apurou a fiscalização, a partir da listagem do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (fls. 526/561), que o valor das custas recolhidas em abril de 2014 pelos clientes do cartório, mediante guias da Caixa Econômica Federal, e,

posteriormente repassadas pelo Tribunal ao cartório (R\$ 238.611,11), eram superiores aos rendimentos declarados pelo impugnante no referido mês (R\$ 139.849,38), concluindo que a diferença obtida (R\$98.761,73)representaria rendimento omitido.

Na impugnação apresentada, o interessado alega simplesmente que as informações prestadas por um terceiro não são suficientes para imputar a ele o lançamento suplementar de imposto de renda e entende que, em face de sua boa-fé objetiva, deve prevalecer o valor que foi informado no livro caixa e na declaração de ajuste anual.

Ora, a mera alegação de boa-fé não pode ser aproveitada em benefício do contribuinte, ante o princípio da responsabilidade objetiva do sujeito passivo em relação às infrações à legislação tributária, já mencionado anteriormente.

Outrossim, a legislação atinente à matéria claramente determina que as receitas e despesas escrituradas no Livro Caixa devem ser comprovadas por documentação idônea, que deverá ser mantida em poder do contribuinte à disposição da fiscalização.

Assinale-se, ademais, que o relatório intitulado “Tribunal de Justiça do Estado do Paraná Fechamento por Período” (fls. 526/561), que serviu de base para o lançamento da omissão de rendimentos, foi emitido por órgão dotado de fé pública e fornecido pelo próprio contribuinte, como comprova o trecho da correspondência de fls. 525, que se reproduz a seguir:

“Veja que em janeiro/14 ainda era a transição do sistema de cobrança, ou seja, ainda naquele mês houve recebimento de custas que não eram via boletos (protesto, tabelionatos, etc), porém iniciou-se naquele mês a cobrança de custas judiciais via boleto, e apartir de fevereiro-14 todas as custas eram via sistema, inclusive as extra judiciais.

Portanto, para auxiliar o Sr. Jorge, neste período eu consigo acessar o sistema e imprimir o relatório de entradas de custas, conforme segue em anexo.”

Importa destacar que o valor de R\$ 238.611,11, consignado no relatório do Tribunal de Justiça (fls. 535/537), é mais condizente com aqueles informados pelo contribuinte nos demais meses de 2014.

Não é demais mencionar que a planilha de fls. 566, enviada ao contribuinte durante a ação fiscal juntamente com a Intimação 12/01/17 (fls. 562), já indicava o valor de R\$238.611,11, a título de rendimentos recebidos de pessoa física em abril de 2014, e que não foi apresentado, na ocasião, nenhum elemento com vistas a contestá-lo.

Na fase de impugnação, mais uma vez o interessado quedou-se inerte, posto que, embora tenha se contraposto à omissão de receitas apontada na autuação fiscal,

não logrou carrear aos autos documentos com vistas a respaldar o valor por ele declarado e, por conseguinte, descaracterizar a dita omissão.

Destarte, por falta de produção probatória, resta mantida a omissão apurada.

Ganho de Capital

Relativamente ao lançamento de ganho de capital, oportuna se faz a visualização da legislação vigente, na data do fato gerador, sobre a tributação em apreço, no caso, os artigos 117, 138 e 142 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26/03/1999), que, assim, dispõem:

“Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 2º e 3º, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21).

(...)§ 2º Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração (Lei nº 8.134, de 1990, art. 18, §2º e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, §2º).

(...)§ 4º 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 (Lei nº 7.713, de 1988, art.

3º, § 3º).

(...)Art. 138. O ganho de capital será determinado pela diferença positiva, entre o valor de alienação e o custo de aquisição, apurado nos termos dos arts. 123 a 137 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 2º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 2º, § 7º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 17).

(...)Art. 142. O ganho de capital apurado conforme arts. 119 e 138, observado o disposto no art. 139, está sujeito ao pagamento do imposto, à alíquota de quinze por cento (Lei nº 8.134, de 1990, art. 18, inciso I, Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 1º).”

A partir dos dispositivos transcritos, infere-se que a compra e venda de bens configura uma das hipóteses de alienação legalmente previstas e encontra-se, portanto, sujeita à apuração de ganho de capital, caso haja diferença positiva entre o valor de transmissão do bem e o custo de aquisição correspondente.

Feitas estas considerações iniciais, passa-se, a seguir, a análise das razões apresentadas pelo impugnante.

[...]

Imóveis Matrículas 46088 e 46185

Em decorrência da alienação dos imóveis objeto das matrículas 46088 e 46185, foi apurado o ganho de capital de R\$ 101.647,66, correspondente à diferença entre o valor de alienação (R\$ 556.000,00) e o custo de aquisição de R\$ 450.000,00, conforme o Demonstrativo de Ganho de Capital de fls. 96/98.

Em sede de impugnação, o interessado sustenta que, embora a apuração do ganho de capital tenha apontado como data da alienação o dia 23 de abril de 2014, o recebimento da segunda parte do valor de venda do referido imóvel ocorreu somente em 09 de junho de 2014, data em que aprovado o financiamento concedido pelo Banco Bradesco.

Desse modo, no seu entender, a parcela pendente de liberação de financiamento do SFH configuraria hipótese de ato jurídico sob condição suspensiva, o que postergaria a ocorrência do fato gerador do ganho de capital, entendimento esse corroborado pelo posicionamento consultivo da Secretaria da Receita Federal, manifestado na questão 585 do manual de Perguntas e Respostas de 2017.

Assim, conclui, estaria viciada de erro material a apuração de ganho de capital promovida pela fiscalização, pois os fatores de redução a serem aplicados bem como os reflexos de juros distorcem sensivelmente a cobrança do débito do contribuinte.

Sobre o assunto, é pertinente reproduzir o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil expresso na resposta à pergunta 581 do Perguntas e Respostas do IRPF/2015:

581 - Como proceder quando a alienação do imóvel fica condicionada à aprovação de financiamento por instituição financeira com recursos fornecidos pelo Sistema Financeiro de Habitação (SFH)? instituição financeira, com e Esta hipótese configura modalidade de ato jurídico sob condição suspensiva, ou seja, o fato gerador da obrigação tributária (alienação) somente ocorre com o implemento da condição, isto é, com a aprovação do financiamento pelo Sistema Financeiro da Habitação (SFH) e a celebração do contrato definitivo de compra e venda, concretizando a transmissão dos direitos sobre o imóvel (PMF nº 80, de 1979, item 7).

Como exemplo, suponha-se que a operação sob essa condição foi acordada em 18/10/2013, sendo o financiamento liberado e o contrato celebrado em 26/03/2014. Assim, somente na data do implemento da condição (26/03/2014), considera-se consumada a transmissão do imóvel, com todos os efeitos fiscais dela decorrentes.

Na hipótese de ter havido qualquer pagamento inicial em 18/10/2013 (como o sinal para garantia do negócio), o alienante e o adquirente devem registrar esse fato em suas declarações de bens, historiando a operação

efetuada e o valor pago ou recebido, a fim de evitar a ocorrência de variação patrimonial não justificada no período correspondente. Contudo, para fins de apuração de ganho de capital pelo alienante, considera-se como data de alienação 26/03/2014 e como valor de alienação, o preço efetivo de venda acordado também nesta data .

Como custo de aquisição, o alienante deve considerar o total dos valores pagos até março de 2014, incluindo sinal registrado na declaração de bens (ou valor correspondente), as prestações pagas a cada ano-calendário, os juros e demais acréscimos pagos no respectivo financiamento (não se aplica à hipótese de multa por atraso de pagamento), bem como as despesas permitidas pela legislação do imposto como integrantes daquele custo (tais como: construção, ampliação, reforma etc), até o momento da respectiva alienação.

Outro exemplo bastante comum de modalidade de ato jurídico sob condição suspensiva é caso de o proprietário contratar a alienação da casa onde reside, mas que a transmissão só seria efetivada depois que ele se mudasse para outro imóvel. Assim, somente após a desocupação do imóvel e celebração do contrato de compra e venda ocorreria o implemento da condição, gerando os efeitos fiscais referidos.

Para o novo comprador do imóvel, considera-se data de aquisição 26/03/2014 e o custo de aquisição os valores efetivamente pagos para efeito de registro da aquisição na Declaração de Ajuste Anual (DAA).

Atenção:

Neste exemplo, o pagamento inicial, recebido pelo alienante em 18/10/2013, comporá a parcela sujeita à tributação do ganho de capital em 26/03/2014, devendo o imposto decorrente ser pago até o último dia útil de abril de 2014.

Alerte-se que a condição suspensiva deve constar expressamente do contrato inicial para que o exposto tenha plena validade. Caso contrário, considera-se consumada a transmissão do imóvel na data da assinatura do documento inicial, ainda que firmado por instrumento particular. (destaques da transcrição)(Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, Instrução Normativa SRF nº 599, de 28 de dezembro de 2005 e Solução de Consulta Interna Cosit nº 2, de 14 de janeiro de 2014.)

Conclui-se, a partir do acima exposto, que a alienação condicionada à aprovação de financiamento pelo Sistema Financeiro da Habitação (SFH) trata-se de ato jurídico sob condição suspensiva, ou seja, o fato gerador da obrigação tributária (alienação)somente ocorre com o implemento da condição, que é a aprovação do financiamento pelo Sistema Financeiro da Habitação (SFH) e a celebração do contrato definitivo de compra e venda, concretizando a transmissão dos direitos sobre o imóvel. Desse modo, para fins de apuração de ganho de capital pelo

alienante, considera-se como data de alienação a de aprovação ou liberação do financiamento.

Contudo, para que isso ocorra, é necessário que a condição suspensiva esteja expressamente consignada no instrumento inicial de compra e venda. Caso contrário, considera-se consumada a transmissão do imóvel na data de assinatura do documento inicial, não importando se alienação foi contratada a prazo ou financiada pelo SFH.

No caso concreto, os documentos de fls. 80/86 evidenciam que os imóveis objeto das matrículas de nº 46.088 e 46.185 foram vendidos pelo preço de R\$ 556.000,00, sendo R\$ 500.400,00 referente ao imóvel de matrícula 46.088 e R\$ 55.600,00, ao imóvel de matrícula 46.185.

Observe-se que, de acordo com os supramencionados documentos, o pagamento do valor de R\$ 556.000,00 deveria ser efetuado da seguinte forma: uma entrada de R\$ 111.200,00 e os restantes R\$ 444.800,00, mediante financiamento concedido pelo Banco Bradesco.

Todavia, a mera informação de que uma parcela da alienação seria recebida por meio de financiamento concedido pelo Bradesco não é suficiente para configurar a condição suspensiva da alienação efetuada.

Como se viu, a condição suspensiva só restará devidamente caracterizada se, no instrumento inicial de compra e venda, ficar registrado que a alienação somente se efetivará depois da aprovação ou liberação do financiamento. Entretanto, não havendo o registro de tal condição nos documentos de fls. 80/86 (matrículas nº 46.088 e 46.185), pressupõe-se a concretização do negócio na data de sua celebração (23/04/2014), que foi aquela considerada na apuração do ganho de capital.

Assim, não merece reparos a conduta adotada pela fiscalização.

Imóveis Matrículas 63941 e 63942

Relata o contribuinte que, na apuração do ganho de capital decorrente da venda dos imóveis de matrículas 63941 e 63942, o auditor fiscal não deduziu no cálculo o valor de R\$ 12.500,00, pago à vista, no dia 12/11/2014, à corretora Fernanda Bazanella Magnabosco, CPF 044.379.649-18, conforme recibo anexo, o que acabou por lhe imputar imposto, penalização e acréscimos legais além daqueles que seriam devidos.

A respeito da possibilidade de dedução do valor pago a título de corretagem, assim, dispõe o art. 123, § 5º, do RIR/1999:

Art. 123. Considera-se valor de alienação (Lei nº 7.713, de 1988, art. 19 e parágrafo único):

I - o preço efetivo da operação, nos termos do § 4º do art. 117;

II- o valor de mercado nas operações não expressas em dinheiro;

III - no caso de alienações efetuadas a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em países com tributação favorecida (art. 245), o valor de alienação será apurado em conformidade com o art. 240 (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 19 e 24).

(...)§ 5º O valor pago a título de corretagem na alienação será diminuído do valor da alienação, desde que o ônus não tenha sido transferido ao adquirente.

(destaques da transcrição)

O recibo firmado por Fernanda Bazanella (fls. 732), não obstante ateste o pagamento da quantia de R\$ 12.500,00 a título de comissão imobiliária, não identifica a transação que originou o pagamento da dita comissão e, portanto, não se presta à comprovação pretendida.

Destarte, não é possível acatar a dedução da corretagem, ficando mantido ganho de capital apurado pela fiscalização.

[...]

Multa Isolada e Multa de Ofício. Simultaneidade

Com relação à exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do carnê-leão, necessário se faz um estudo acerca da legislação que regulamenta a questão.

A Lei nº 7.713, de 22/12/1988, em seu art. 8º, estabelece 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, sujeita-se ao pagamento mensal do imposto(carnê-leão).

Com o advento da Lei nº 8.134/1990, art. 4º, inciso I, o imposto de que trata a Lei nº 7.713, de 1988, art. 8º, passou a ser calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.

Ocorre que, além de estarem sujeitos ao recolhimento mensal, os rendimentos de que trata a Lei nº 7.713/1988, art. 8º, compõem, também, a base de cálculo do imposto de renda na declaração de ajuste anual.

Por outro lado, de acordo com o artigo 44, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.430, de 1996, é cabível a aplicação da multa isolada de 50% (cinquenta por cento) para a pessoa física, que, sujeita ao pagamento do imposto na forma da Lei nº 7.713, de 1988, artigo 8º (carnê-leão), tenha deixado de fazê-lo, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

Verifica-se, assim, que, não havendo o recolhimento mensal, a multa isolada deve ser sempre exigida, independentemente de ter sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste anual. Saliente-se 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.

A intenção do legislador foi clara: estabelecer uma distinção entre aquele contribuinte que cumpre sua obrigação de recolher o carnê-leão, mês a mês, nas datas previstas na legislação, e o contribuinte que nada paga, oferecendo à tributação os rendimentos sujeitos ao carnê-leão apenas quando da entrega de sua declaração de ajuste.

Se fosse possível atrasar os recolhimentos mensais e deixá-los para a Declaração de Ajuste Anual, descumprindo, desta forma, a Lei nº 7.713/1988, sem qualquer penalidade específica para a falta de pagamento mensal, a norma legal seria inócuia, pois seu descumprimento nenhum ônus acarretaria ao infrator, ou seja, nada significaria em termos de penalidade.

A Instrução Normativa SRF nº 46, de 13/05/1997, regulamentando a matéria, determina que o imposto de renda devido pelas pessoas físicas, sob a forma de recolhimento mensal, não pago, sujeita-se, nas hipóteses de fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, aos seguintes procedimentos:

Art. 1º O imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão) não pago, está sujeito a cobrança por meio de um dos seguintes procedimentos:

(...)II – Se corresponderem a rendimentos recebidos a partir de 1º de janeiro de 1997:

a) quando não informados na declaração de rendimentos, será lançada a multa de que trata o inciso I ou II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sobre o valor do imposto mensal devido e não recolhido, que será cobrada isoladamente, bem assim o imposto suplementar apurado na declaração, após a inclusão desses rendimentos, acrescido da referida multa e de juros de mora;

b) quando informados na declaração de rendimentos, a multa a que se refere este inciso será exigida isoladamente.

Diante dos dispositivos acima citados, depreende-se que são duas irregularidades distintas, ensejando a aplicação de duas multas que não se confundem: uma a ser lançada sobre o imposto mensal devido e não recolhido (multa isolada), e outra que incide sobre o imposto suplementar apurado na declaração de ajuste. Isso porque duas são as infrações cometidas – declaração inexata e falta de pagamento do carnê-leão – que têm bases de cálculos distintas. Sendo diversas as irregularidades, não cabe também neste caso falar em dupla punição para uma mesma falta.

No caso em tela, foi lançado imposto suplementar ao apurado nas declarações de ajuste anual dos anos-calendário de 2013 e 2014, cabendo, desse modo, a imposição da multa prescrita no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

Como o contribuinte deixou de recolher o imposto devido a título de carnê-leão, é cabível também a aplicação da multa isolada, que deve incidir sobre o valor do imposto que deixou de ser pago, a teor do previsto no art. 44, inciso II, “a”, da Lei nº 9.430/1996.

Dessa forma, deve subsistir a exigência relativa à multa isolada sobre carnê leão não recolhido concomitante à multa de ofício sobre o imposto apurado de ofício na declaração inexata.

Juros. Taxa SELIC

Com respeito à utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros, cabe trazer à colação as disposições contidas no art. 161, do Código Tributário Nacional – CTN sobre a matéria, verbis:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

(...).

Note-se que o CTN é claro ao tratar sobre o percentual de juros de mora, dispondo que somente deve ser aplicado o percentual de 1% ao mês calendário quando a lei não dispuser de modo diverso. Assim, fica a critério do poder tributante o estabelecimento, por lei, da taxa de juros de mora a ser aplicada sobre o crédito tributário não liquidado no prazo legal.

Usando desta liberdade concedida pelo CTN, assim dispôs o legislador ordinário no artigo 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, que deu nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981/1995, estabelecendo que, a partir de 1º de abril de 1995, os juros de mora de que trata a Lei nº 8.981/1995, art. 84, I e §§ 1º, 2º e 3º, incidentes sobre tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, seriam equivalentes à taxa referencial do SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao do pagamento e a 1% no mês em que o pagamento estiver sendo efetuado:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1.995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1.994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1.994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1.995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1.995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Portanto, a adoção da taxa de referência SELIC como medida de percentual de juros de mora foi estabelecida pela lei ordinária supracitada.

Ressalte-se que a Lei nº 9.065/1995 foi decretada pelo Poder Legislativo e sancionada pelo Poder Executivo, a quem compete a sua fiel execução. Assim, deve a autoridade administrativa dar cumprimento à determinação legal, aplicando o ordenamento vigente às situações que se apresentarem durante a execução de suas atividades administrativas, não tendo competência para discutir a justiça da correção determinada.

Cabe frisar, ainda, que os juros SELIC foram ratificados pelo art. 61 da Lei nº 9.430/96, e vigoram até hoje:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.” § 1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Por sua vez, a Súmula nº 4 do CARF reconhece que os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários são devidos à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (DOU, Seção 1, dia 22/12/2009):

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

Desta forma, havendo previsão legal para o cálculo dos juros de mora, efetuado em percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) para títulos federais acumulada mensalmente, não cabe à autoridade julgadora exonerar a correção dos valores legalmente estabelecida, carecendo, assim, de amparo legal a discordância da impugnante em relação ao cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC.

O recorrente argumenta, também, que a multa aplicada é confiscatória, devendo ser reduzida ao patamar de 30%. Sem razão, em primeiro lugar, porque a multa foi exigida nos termos legais. Além disso, o pedido também não pode ser acatado porque este Conselho não possui competência para enfrentar argumentos que versem sobre a constitucionalidade de

normas em vigor. É o que prescreve a Súmula CARF n.º 2, de observância obrigatória por este colegiado:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Conclusão

Por todo o exposto, rejeito a nulidade invocada e, no mérito, nego provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital