



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.002638/2007-98
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-007.522 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de agosto de 2019
Recorrente CARLA RENATA SARNI SOUZA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2001, 2002

ALEGAÇÕES APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

Os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a irresignação do contribuinte devem ser apresentados na impugnação, não se conhecendo daqueles suscitados em momento posterior que não se destinam a contrapor fatos novos ou questões trazidas na decisão recorrida.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DECADÊNCIA.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário (Súmula CARF nº 38).

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a ocorrência de pagamento, a partir da Declaração de Ajuste Anual com pagamento de quotas do imposto devido, deve ser aplicado o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário.

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, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor. § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

AFIRMAÇÕES RELATIVAS A FATOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

O conhecimento de afirmações relativas a fatos, apresentadas pelo contribuinte para contraditar elementos regulares de prova trazidos aos autos pela autoridade fiscal, demanda sua consubstanciação por via de outros elementos probatórios, pois sem substrato mostram-se como meras alegações, processualmente inacatáveis.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE.

A declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário, motivo pelo qual descabe o julgamento destes argumentos na esfera administrativa.

MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE

É cabível, por disposição literal de lei, a incidência de multa de ofício, no percentual de 75%, sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ANÁLISE DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)

JUROS DE MORA.

Sobre os créditos tributários vencidos e não pagos incidem juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sendo cabível sua utilização, por expressa disposição legal. Súmula CARF nº4.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo da alegação de cerceamento de defesa por intimação de pessoa diversa, e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial, reconhecendo-se a extinção do crédito tributário lançado em relação ao ano-calendário de 2001, uma vez que atingido pela decadência. Votou pelas conclusões o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, João Victor Ribeiro Aldinucci, Paulo Sérgio da Silva, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 4ª Turma da DRJ/SPOII, consubstanciada no Acórdão nº 17-27.982 (fl. 9.010), que julgou procedente em parte o lançamento fiscal.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado auto de infração de fls. 8245 a 8252, e, demonstrativos de fls. 8238 a 8244, Termo de Verificação Fiscal nas fls. 8202 a 8237 e 8253, relativo ao imposto sobre a renda da pessoa física ano calendário de 2.001 e 2.002, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 1.184.650,42, dos quais, R\$ 464.374,26 são referentes a imposto, R\$ 348.280,69 são cobrados a título de multa proporcional e R\$ 349.952,38 correspondem a juros calculados até 31/08/2007, e, R\$ 22.043,09 correspondem a multa exigida isoladamente.

Conforme descrição dos fatos no Auto de infração, a exigência decorreu das seguintes infrações:

- Omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas - Enquadramento legal: Arts. 1º, 2º, 3º e §§, e 8º, da Lei nº 7.713/88; Arts. 1º a 4º, da Lei nº 8.134/90; Arts. 45, 106, inciso I, 109 e 111 do RIR/99; Art. 1º da Lei nº 9.887/99; Art. 1º da Medida Provisória nº 22/2002 convertida na Lei nº 10.451/2002;
- Dedução indevida de despesas médicas - Enquadramento legal: Art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844/43; Arts. 8º, inciso II, alínea “a” e §§ 2º e 3º, 35 da Lei nº 9.250/95; Arts. 73 e 80 do RIR/99;
- Dedução indevida de despesa com instrução - enquadramento legal: Art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844/43; Art. 8º, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.250/95 c/c art. 2º da Medida Provisória nº 22/02 convertida na Lei nº 10.451/2002;
- Dedução indevida de previdência privada/FAPI - Enquadramento legal: Art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844/43 e art. 4º, inciso V, da Lei nº 9.250/95; Art. 11 da Lei nº 9.532/97; Arts. 73, 82 e § 1º do RIR/99; Art. 61 da Medida Provisória nº 2.158-35;
- Omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários, para os anos calendários de 2001 e 2002 - Enquadramento legal: Art. 849 do RIR/99; Art. 42 da Lei nº 9.430/96; art. 4º da Lei nº 9.481/97; art. 1º da Lei nº 9.887/99; art. 1º da Medida Provisória nº 22/2002 convertida na Lei nº 10.451/2002.

Cientificado, do Auto de Infração e Termo de Encerramento Fiscal, por via Postal (AR) em 05/10/2007 (fl. 8256), o contribuinte apresentou, através de procurador (instrumento de procuração na fl. 8320), a impugnação de fls. 8257 a 8317, em 01/11/2007, acompanhado de documentos às fls. 8322 a 8837 na qual, após breve relato dos fatos, alega, em síntese, que:

Alega a impugnante que apresentou parte da documentação requisitada pela agente fiscal e em seguida forneceu cópias reprográficas das fichas de atendimento de pacientes (tratamentos odontológicos prestados pela fiscalizada e por outros dentistas); planilhas com os valores mensalmente creditados (créditos da fiscalizada e de terceiros); demonstrativo das despesas necessárias ao exercício da atividade profissional e comprovantes de pagamento.

Todavia, com o intuito de constituir crédito tributário ilegal contra o impugnante, a fiscalização, lavrou auto de infração imputando ao contribuinte o pagamento de crédito tributário, por entender equivocadamente pela ocorrência de omissão de rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas no ano calendário de 2001 e 2002 em razão de

incompatibilidade da sua movimentação financeira e os declarados à Receita Federal. Além disso, foram glosadas as despesas médicas e com instrução dos rendimentos tributáveis.

PRELIMINARES.

DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR.

O direito de efetuar o lançamento e constituir o crédito tributário, como é amplamente sabido, limita-se no tempo, a fim de atribuir-se segurança jurídica e estabilidade às relações.

A RFB dispunha de um prazo, previsto em lei, para autuar a impugnante e impor-lhe o dever de pagar o tributo eventualmente devido. Como ficou inerte durante todo esse período, perdeu esse direito. Essa é a fórmula que o Direito encontrou para estabilizar as relações, e deve ser respeitada pelos agentes fiscais que efetuam o lançamento.

Cita vários ensinamentos jurídicos sobre a decadência, proferidas por Dr. Paulo de Barros Carvalho, Dr. Sacha Calmon Navarro Coelho.

Alega que por ser o imposto de renda sujeito ao lançamento por homologação, o Fisco tem cinco anos para verificar os pagamentos e com eles concordar ou não. Não concordando com os pagamentos feitos, pode efetuar o lançamento e cobrar o que entende devido, DESDE QUE NO PRAZO LEGAL. Cita o art. 150, § 4º do CTN, sobre o lançamento por homologação.

Reforça a tese da decadência, pelo lançamento por homologação, citando várias jurisprudências do Conselho de Contribuinte, do Superior Tribunal de Justiça e da DRJ-II.

Conclui que como o lançamento se deu apenas em outubro de 2007, e, os fatos gera es aconteceram em cada mês, o auto de infração somente poderia contemplar créditos correspondentes aos fatos geradores ocorridos a partir de outubro de 2002, sendo que os períodos anteriores foram atingidos pela decadência.

Importa ainda esclarecer que a decadência cessa-se com a constituição definitiva do crédito tributário, que não se dá com a lavratura do Auto de Infração, mas sim com a sua convalidação pelo Órgão Julgador Administrativo - Delegacia de Julgamento.

Assim, correto seria que o auto de infração tivesse consignado apenas os valores concernentes aos créditos relativos aos cinco anos anteriores à sua lavratura. Mais correto ainda será que a decisão deste ilustre Órgão Julgador exclua os valores atinentes ao período anterior aos cinco anos de sua intimação.

Assim, como exemplo, se a decisão ocorrer em dezembro de 2007, todos os créditos relativos a fatos geradores anteriores a dezembro de 2002 terão decaído.

Cita doutrina do eminente Wladimir Novaes Martinez e como corroborando que os Auditores Fiscais não têm competência para a constituição do crédito, sendo tal atribuição reservada ao Delegado da Receita Federal de Fiscalização Tributária em São Paulo.

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CONTER INCORREÇÕES.

Ainda que se admita que O Auto de Infração ora combatido seja válido para O fim de constituir o crédito tributário relativo ao tributo supostamente incidente sobre o fato gerador ocorrido a partir de outubro de 2002, também deve ocorrer a sua anulação, vez que não poderá ser corrigido para excluir os demais períodos.

É absolutamente nulo todo Auto de Infração que contenha incorreções.

Cita o art. 142 do CTN e texto de Celso Antonio Bandeira de Melo, para dizer que a Autoridade Administrativa, verificando a ocorrência do fato jurídico tributário, deve proceder ao lançamento, antes da sua decadência, conforme demonstrado anteriormente. Apenas os períodos que não tenham sido tocados pela decadência podem ser lançados, sob pena de acoimar-se o ato de lançamento por inteiro, pelo vício da nulidade.

Reporta-se novamente ao Celso Antonio Bandeira de Mello, ao entendimento do Judiciário, a textos da Doutora Maria Sylvia Zanella di Pietro, ao texto do Dr. José Afonso da Silva, para finalizar dizendo que “Deve, portanto, ser integralmente anulado o presente auto de infração”, pois o mesmo foi feito em desconformidade com o artigo 156, inciso V do CTN.

DO MÉRITO.

Considerando que a contribuinte teve basicamente rendimentos de pessoas físicas os quais são oriundos do exercício de sua atividade profissional - dentista- está obrigada a entrega anual da declaração de imposto de renda pessoa física e ao registro das receitas e despesas em livro caixa, nos moldes do esposado no artigo 75 do Regulamento do Imposto de Renda e alt. 51 da IN 151 de 06/02/2001.

Sobre este último aspecto é importante frisar que a impugnante na época dos respectivos fatos geradores era sócia das empresas Sorrident's Assistência Odontológica S/C Ltda e Clínica Odontológica Vila Cisper.

Alega que como trabalhava em conjunto com outros dentistas, O numerário transitava pela conta corrente da contribuinte, o que não equivale a propriamente sua renda, visto que efetuava O pagamento para diversos dentistas que com ela trabalhavam.

DA TRIBUTAÇÃO DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

DOS PAGAMENTOS DA IMPUGNANTE PARA PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS - EXCLUSÕES DA BASE DE CALCULO DO IMPOSTO DE RENDA.

Relaciona a impugnante uma lista de profissionais e empresas, que prestaram serviços para ela, e, que os depoimentos colhidos pela fiscalização, negando esta prestação de serviços, não possuem o condão de desconstituir os recibos apresentados pela fiscalizada. Estes profissionais que mencionaram que jamais prestaram serviços para a pessoa física da impugnante, agiram em legítima defesa, caso contrário estariam afirmando que sonegaram informações ao Fisco e com isso o imposto de renda de cada um deles.

Dessa forma, a fiscalização, com o fito de justificar que os depósitos bancários são renda exclusiva da impugnante, não considerou os pagamentos e/ou recibos apresentados pela contribuinte para os seguintes profissionais (pessoas físicas) e empresas. São eles:

- Alexandre de Jesus Ferreira (protético);
- Vander Santos Pimenta (radiologista);
- Elisabeth Teodoro Alves (prestou serviços ortodônticos);
- Flávia Cristina Reis Augusto (dentista);
- Rosa Maria Gomes Correia (dentista);
- Lizandra Mercadante (dentista e sócia);
- Patrícia Elen Santos Okamoto (dentista);
- Alcides Sérgio Martins Vara (médico ginecologista e obstetra);
- Renata Trintinalta (protética);
- Associação Paulista de Cirurgiões Dentistas - APCD (pessoa jurídica);
- Sudameris Previdência privada (pessoa jurídica).

Com referência ao médico Alcides Sérgio Martins Vara e às pessoas jurídicas - Associação Paulista de Cirurgiões Dentistas e Sudameris Previdência Privada a glosa é grosseira, pois a fiscalização não teve o trabalho sequer de verificar a regularidade dos documentos apresentados pela contribuinte, os quais, por si só representam o legítimo direito da dedução.

DA INDEVIDA GLOSA DAS DESPESAS MÉDICAS.

Considerando a premissa acima, não há motivo plausível para glosa das despesas médicas de todos os profissionais descritos no tópico III, A, item 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, e 9.

Pois todos os recibos apresentados pela impugnante para a fiscalização são hábeis para dedução da base de cálculo do imposto sobre a renda, ou seja, não ficou comprovado no auto de infração que os serviços não poderiam ser prestados por aqueles profissionais.

Segue jurisprudência do Conselho de Contribuintes....

Na verdade o que os interrogatórios demonstram, e' que aqueles contribuintes em defesa própria não reconhecem terem prestado serviços para a impugnante, com o fim único de não confessar o imposto de renda por eles devido.

DA ILEGALIDADE NA TRIBUTAÇÃO DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Contesta a impugnante a presunção derivada quanto aos depósitos bancários serem, se não comprovados a sua origem, rendimentos tributáveis, devendo o fisco procurar outros elementos probatórios de que se trata de disponibilidade de riqueza nova, ou seja, de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Cita diversas decisões do Conselho de Contribuintes que contestam a presunção de depósito bancário como fato gerador do imposto de renda.

Justifica também que os esclarecimentos prestados em 11/11/2005 e 11/08/2006 foram efetuadas em situações fáticas distintas (tópico III, "c" do auto de infração).

Contesta a tese da fiscalização de que vários pagamentos a profissionais foram efetuados pelas pessoas jurídicas, derivado do fato de que a impugnante possui participação societária de 50% em duas pessoas jurídicas, sendo a primeira a Clínica Odontológica Vila Cisper S/C Ltda ME - CNPJ 05.526.946/0001-00 e a outra empresa Sorrident's Assistência Odontológica Ltda - CNPJ 03.843.537/0001-01.

A própria fiscalização admite que as empresas da qual a impugnante era sócia nos anos de 2001 e 2002 não possuem receita declarada, isto é, se inexistem receitas tributáveis nas pessoas jurídicas, não há como fazer pagamento para profissionais a ela ligados. Forçoso convir, que as despesas com os profissionais foram suportados pela pessoa física da impugnante, as quais são hábeis para abater do imposto de renda a pagar.

DAS DESPESAS NECESSÁRIAS AO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE PROFISSIONAL.

A impugnante, nos anos de 2001 e 2002, quando instada, apresentou a fiscalização documentos idôneos os quais comprovam as deduções da base de cálculo os quais ratificam os rendimentos declarados ao fisco nos anos de 2002 e 2003.

Cita os itens que podem ser deduzidos como despesas do Livro Caixa, o disposto no artigo 51 da IN 151 de 2001, e decisão do Conselho de Contribuintes corroborando as deduções com base no art. 6º da Lei nº 8.134/90.

DESPESAS COM MATERIAIS E EQUIPAMENTOS ODONTOLÓGICOS.

As despesas com materiais odontológicos são perfeitamente dedutíveis, pois se encontram intrinsecamente relacionadas à atividade profissional desenvolvida pela contribuinte.

Assim, os materiais e equipamentos odontológicos utilizados pela contribuinte foram por ela adquiridos conforme comprovam os documentos já juntados no processo administrativo e também anexo, ou seja, não procede por falta de prova a argumentação da fiscalização que estes insumos foram adquiridos por uma pessoa jurídica.

No caso, todas as despesas com materiais e equipamentos estão diretamente relacionadas à percepção da receita, podendo ser deduzidas para composição dos rendimentos tributáveis, nos termos do artigo 75, inciso III do RIR e artigo 51, inciso III da IN 151 de 2001.

DESPESAS COM VESTUÁRIO.

Da mesma forma, e com mesmo embasamento legal, a impugnante alega que todas as notas juntadas ao processo administrativo, com vestuário, estão relacionadas à compra de roupas que o contribuinte utiliza para desenvolvimento de sua atividade profissional, não subsistindo as glosas lançadas pela fiscalização.

DESPESAS COM PRODUTOS ALIMENTÍCIOS, FARMACÊUTICOS, PAPELARIA, LIMPEZA, EQUIPAMENTOS, ETC.

Da mesma forma, e com mesmo embasamento legal, a impugnante alega que todas as notas juntadas ao processo administrativo, com produtos alimentícios, farmacêuticos, papelaria e limpeza, estão relacionadas à atividade profissional desenvolvida pela contribuinte.

Os produtos alimentícios adquiridos pela contribuinte e conforme constatado no processo administrativo são aqueles indispensáveis para o bem estar de seus pacientes, portanto indispensáveis à percepção da receita auferida, isto é, as apresentadas se referem aos alimentos normalmente consumidos pelos seus clientes.

Continua com as alegações, se referindo aos produtos de gêneros farmacêuticos e limpeza, produto adquirido em papelaria, como todos ligados diretamente à percepção da renda.

Cita acórdão do Conselho de Contribuintes para corroborar as suas teses.

DA OFENSA AO PRINCÍPIO LEGISLAÇÃO DA LEGALIDADE E INTERPRETAÇÃO DA TRIBUTARIA.

Cita o art. 37 da CF, alegando que não foi respeitado o Princípio da Legalidade pelo fiscal autuante, em função das glosas de despesas efetuadas. Relatando ensinamentos da Dra. Maria Sylvia Di Pietro, do Dr. José Afonso da Silva, do Dr. Roque Antonio Carazza, bem como entendimento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, sobre ação anulatória de débito fiscal.

Fato é que a impugnante somente deduziu do seu imposto de renda as despesas permitidas pelo RIR, sendo que a fiscalização excedeu sua órbita, desrespeitando o princípio da legalidade ao glosar as deduções devidamente lançadas, devendo-se impor a anulação do auto de infração sob pena de excesso de exação.

DA ILEGALIDADE NA CONSTITUIÇÃO DOS RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS ORIUNDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

Relata a impugnante que a fiscal tentou construir com base nos documentos apresentados pela própria fiscalizada um novo livro caixa, isto é, realiza a apuração dos anos calendários de 2001 e 2002; que a fiscalização realizou o cruzamento das informações das diversas pessoas físicas atendidas pela impugnante que declararam despesas com prestação de serviços médicos odontológicos em cotejo com a declaração da contribuinte; que o consultório médico da impugnante foi assaltado diversas vezes nos anos de 2001 e 2002; que apresentou várias fichas clínicas que somente foram consideradas pela fiscalização para o levantamento dos rendimentos tributáveis, ignorando outros dados constantes das mesmas fichas que a poderiam favorecer.

Informa que a impugnante efetivamente efetuou pagamentos de sua conta pessoa física para outras pessoas físicas (dentistas) que prestaram serviços odontológicos. Anexa comprovante destes pagamentos (no processo), não ficando comprovado a totalidade das receitas esposadas nas fichas clínicas como próprias:

1. Cristhiane Beglini Claudino;
2. Lena Jane Costa Fé da Cruz;
3. Patrícia Elen Okamoto;
4. Silvana de Souza Carvalho.

Em resumo, alega que parte considerável de valores que transitaram na conta corrente da fiscalizada foram destinados ao pagamento de outros profissionais e/ou despesas dedutíveis.

Cita vários acórdãos do Conselho de Contribuintes.

Finaliza que não devem ser consideradas para fins de tributação do imposto de renda, os rendimentos montados nas tabelas “rendimentos informados I, rendimentos informado II, rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas Ac.2002, sob pena de ofensa aos artigos 926 do RIR, 9º do Decreto 70.235 e jurisprudência administrativa.

DA ILEGALIDADE NA DESCONSIDERAÇÃO DAS TRANSFERÊNCIAS / DEPÓSITOS PARA OUTROS PROFISSIONAIS QUE PRESTARAM SERVIÇOS NOS CONSULTÓRIOS DE PROPRIEDADE DA CONTRIBUINTE.

Reconhece que vários profissionais receberam valores oriundos da conta pessoal da impugnante, com base em relação de profissionais das quais tinham conhecimento, como os seguintes casos:

- Sra. Claudia Aparecida Sanches, recebeu no período fiscalizado recursos oriundos da conta corrente da impugnante;
- Sr. Haroldo do Amaral Oliveira, também recebeu no período fiscalizado recursos oriundos da conta corrente da impugnante;
- Sra. Daniele Ferreira Pamplona, também recebeu no período fiscalizado recursos oriundos da conta corrente da impugnante;
- Sr. Abdul Kader Said Safi, também recebeu no período fiscalizado recursos oriundos da conta corrente da impugnante;
- Sra F lúvia Cristina Reis Augusto, também recebeu no período fiscalizado recursos oriundos da conta corrente da impugnante;
- Sra. Ivana Duarte e Aroni, também recebeu no período fiscalizado recursos oriundos da conta corrente da impugnante;
- Sr. André Cameiro Schertel, também recebeu no período fiscalizado recursos oriundos da conta corrente da impugnante;
- Sra. Cristiane Beglini Claudino, também recebeu no período fiscalizado recursos oriundos da conta corrente da impugnante;
- Sra. Diana Cristina Portella Bertozo, também recebeu no período fiscalizado recursos oriundos da conta corrente da impugnante;

Verifica-se que a impugnada justifica aos olhos do fisco, com base em documentos idôneos a origem e destino dos recursos que circularam em sua conta corrente, os quais não constituem base de cálculo de imposto de renda, o que retifica suas diversas informações prestadas à fiscalização.

DA ABUSIVIDADE DA FISCALIZAÇÃO QUANTO AOS CONTRATOS APRESENTADOS PELAS SRAS. ROBERTO BIANCHINI E VANESSA DALE.

Alega a impugnante que sobre os supostos contratos existentes entre as empresas Sorridenfs Assistência Odontológica, Clínica Odontológica Vila Cisper e as Sras. Roberta Bianchini e Vanessa Dale Frasson, estes não possuem qualquer valor jurídico, destacando que os mesmos nem estão assinados pelas partes contratantes.

Cita os arts. 104 e 107 do Código Civil Brasileiro, sobre a validade do negócio jurídico.

Importante dizer que os contratos nas quais a fiscalização embasou sua convicção não foram levados adiante, isto é, não passaram de minutas sem valor legal e probatório, visto que para cada caso e/ou paciente um método de participação era adotado entre a impugnante e as Sras. Roberta Bianchini e Vanessa Dale Frasson.

DO EXCESSO DA MULTA.

A multa no percentual de 75% deve ser reduzida ao percentual de 20% do valor do tributo se mantido o auto de infração.

DA ILEGALIDADE DA TAXA SELIC.

A taxa Selic é inaplicável ao caso concreto, seja porque representa indexador, seja porque sua natureza é híbrida, possuindo fatores de atualização monetária, juros moratórios e remuneratórios de capital, caracterizando-se como ilegal.

Cita acórdão do Superior Tribunal de Justiça sobre a aplicação da Taxa Selic, finalizando dizendo que se o lançamento for mantido, a taxa Selic deveria ser substituído por juros moratórios de 1% ao mês, nos termos do Código Tributário Nacional.

CONCLUSÃO.

Em resumo, são os seguintes pontos de discordância apontadas na impugnação:

- Decadência do direito de constituir o crédito tributário, pois o lançamento do imposto de renda pessoa física é por homologação e nestes casos a decadência contar-se-á da ocorrência do fato gerador, tendo decaído até a presente data todos os créditos nascidos em até setembro de 2002;
- Nulidade do auto de infração em virtude da decadência;
- As glosas de despesas lançadas no livro caixa do Impugnante não podem prosperar tendo em vista estarem de acordo com a legislação pertinente;
- As glosas de despesas médicas, despesas com instrução, despesas com previdência privada não podem prosperar tendo em vista estarem de acordo com a legislação pertinente;
- A tributação dos depósitos bancários sem considerar as despesas inerentes a atividade profissional, os depósitos e/ou transferências para terceiros significa inflar os rendimentos tributáveis;
- Acaso mantida a autuação a multa deve ser reduzida ao percentual de 20%, dada a natureza confiscatória do percentual de 75%;
- Acaso mantida a autuação os juros devem ser ajustados para o limite de 1%, nos termos do art. 161 do CTN.

A impugnante apresentou no dia 27/12/2007, os documentos das fls. 8626 a 8837, cfme. carta da fl. 8625, contendo basicamente de cópias de cheques emitidos pela mesma.

A DRJ, por meio do susodito Acórdão nº 17-27.982 (fl. 9.010), julgou procedente em parte o lançamento fiscal, conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA-IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002

Ementa: DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR.

Tratando-se de lançamento ex officio, a regra aplicável na contagem do prazo decadencial é a estatuída pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional, iniciando-se o prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CONTER INCORREÇÕES.

O Auto de Infração foi constituído dentro do período decadencial para o lançamento, por Autoridade Fiscal competente.

DA GLOSA DAS DESPESAS MÉDICAS.

As deduções médicas somente serão aceitas, quando comprovadamente for prestado serviço médico / odontológico para a contribuinte e/ou seus dependentes.

DA GLOSA DAS DESPESAS COM PREVIDÊNCIA PRIVADA.

As despesas pleiteadas pela impugnante a título de Previdência Privada têm que ser comprovadas com documentos hábeis e idôneos.

DA GLOSA DAS DESPESAS COM INSTRUÇÃO.

As despesas pleiteadas pela impugnante a título de Instrução têm que ser comprovadas com documentos hábeis e idôneos.

DA ILEGALIDADE NA TRIBUTAÇÃO DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A lei n.º 9430/96, que teve vigência a partir de 01/01/1997, estabeleceu, em seu art. 42, uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente quando o titular da conta bancária não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em sua conta de depósito ou investimento. Mantido o lançamento efetuado a título de depósito bancário de origem não comprovado.

Excluem-se os depósitos bancários cuja origem restou comprovada nos autos.

DAS DESPESAS DO LIVRO CAIXA.

Somente despesas necessárias ao exercício da atividade profissional da impugnante podem ser aceitos como deduções a título de Livro Caixa.

DO EXCESSO DA MULTA.

A base legal para a aplicação da multa de 75% está no inciso I e parágrafo único do art. 957 do RIR/99 - Decreto n.º 3000 de 26/03/1999.

DA ILEGALIDADE DA TAXA SELIC.

Cabe à autoridade administrativa cumprir a determinação legal, aplicando o ordenamento vigente às infrações concretamente constatadas, não sendo sua competência discutir a constitucionalidade da taxa Selic, se esta fere ou não os princípios da isonomia, estrita legalidade, anterioridade, capacidade contributiva e a limitação de 12% ao ano estatuída na Carta Magna, art. 192, § 3º.

Lançamento Procedente em Parte

Cientificada da decisão exarada pela DRJ, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário de fl. 9.052, reiterando os termos da impugnação apresentada,.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo. Entretanto, dele conheço em parte pelas razões a seguir aduzidas.

Da Matéria Não Arguida na Impugnação

A Recorrente, em sua peça recursal, traz fundamentações e argumentações não deduzidas em sede de impugnação.

De fato, analisando-se as teses defensivas deduzidas em sede de recurso voluntário com aquelas apresentadas em sede de impugnação, verifica-se que a Recorrente inovou suas razões de defesa neste momento processual no que tange especificamente à alegação referente ao “Cerceamento de Defesa por Intimação de Pessoa Diversa do Contribuinte, de Seus Representantes Legais ou de Seu Procurador Regularmente Constituído nos Autos”.

Tal matéria, como dito, foi apresentada pela Contribuinte apenas em sede de recurso voluntário.

O inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, norma que regula o Processo Administrativo Fiscal – PAF em âmbito federal, é expresso no sentido de que, a menos que se destinem a contrapor razões trazidas na decisão recorrida, os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas que possuir o contribuinte devem ser apresentados na impugnação. No caso em análise, não há qualquer registro na peça impugnatória da matéria em destaque suscitada no recurso voluntário, razão pela qual não se conhece de tais argumentos.

Da Decadência

O fato gerador do IRPF, como se sabe, é complexo ou periódico, vez que compreende a disponibilidade econômica ou jurídica adquirida pelo contribuinte em determinado ciclo que se inicia no dia primeiro de janeiro e se finda no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Ou seja, embora apurado mensalmente, está sujeito ao ajuste anual quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva, aperfeiçoando-se no dia 31/12 de cada ano-calendário.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF
Ano-calendário: 2005, 2006

IRPF. DECADÊNCIA. FATO GERADOR QUE SOMENTE SE APERFEIÇA NO DIA 31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO.

O fato gerador do IRPF é complexo, aperfeiçoando-se no dia 31/12 de cada ano-calendário. Assim, como não houve o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos entre a ocorrência do fato gerador e a intimação do contribuinte da lavratura do auto de infração, deve-se afastar a alegação de decadência do crédito tributário. (...) (acórdão nº2402-005.594; 19/01/2017)

xxx

Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF
Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

(...) TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

Existindo a comprovação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, o termo inicial da contagem do prazo decadencial será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, Art. 173, I). Súmula CARF nº 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173,1, do CTN. Quando não configurada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação e havendo antecipação do pagamento do imposto, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo se inicia na data de ocorrência do fato gerador (CTN, Art. 150, § 4º), **esclarecendo-se que o fato gerador do imposto sobre a renda se completa e se considera ocorrido em 31 de dezembro de cada ano calendário.** (...) Recurso Voluntário Provido em Parte. (processo nº 10980.725701/2011-83,1ª Turma Especial da 2ª Seção do CARF, julgado em 18/02/2014)

Como regra geral, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é aquele definido no inciso I, do art. 173 do CTN, nos seguintes termos:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Entretanto, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso do Imposto de Renda, havendo pagamento antecipado por parte do sujeito passivo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se nos termos do §4º do art. 150 do CTN, que assim dispõe:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...) § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Pois bem!

No que tange à regra aplicável ao caso em análise para fins de contagem do lustro decadencial – se a prevista no art. 150, § 4º ou a do art. 173, I, ambos do CTN - o órgão julgador de piso concluiu *que a renda tributada pelo Fisco no presente lançamento, fora omitida e, obviamente, com relação à mesma, não se verifica qualquer antecipação de pagamento de imposto por parte do contribuinte. Este fato permite concluir que não há qualquer procedimento, ou atividade mencionada no art. 150 do CTN pelo obrigado, nem o respectivo pagamento do tributo sobre a identificada renda omitida, que deva ser homologado. Portanto, não há como se falar em lançamento por homologação para renda omitida.*

Entretanto, o entendimento perfilhado pelo órgão julgador de piso vai de encontro àquele já consolidado e sumulado por este Colendo Conselho, *in verbis*:

Súmula CARF nº 38

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

No caso em análise, a regra a ser aplicada na verificação da ocorrência ou não da decadência deve ser, conforme descrito acima, aquela do art. 150, § 4º, do CTN, tendo em vista que houve pagamento de imposto apurado na declaração de ajuste anual da Contribuinte.

O auto de infração é relativo aos anos-calendário de 2001 e 2002, considerando-se ocorridos os fatos geradores em 31/12/2001 e 31/12/2002, o prazo de cinco anos terminou em 31.12.2006 e 31.12.2007, respectivamente.

Dado que a ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo foi no dia 05/10/2007, nessa ocasião já havia transcorrido mais de cinco anos da data do fato gerador mais antigo (31/12/2001), operando-se, por consequência, a decadência do crédito tributário lançado no auto de infração, segundo a contagem do § 4o do art. 150 do CTN, conforme já explicitado nos itens acima.

Sobre o tema, destaque-se o entendimento da CSRF, *in verbis*:

Acórdão n.º 9202-02.370

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 1998

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA ANTECIPAÇÃO PAGAMENTO. RETIFICAÇÃO DECLARAÇÃO COM PAGAMENTOS QUOTAS NO DECORRER AÇÃO FISCAL. APROVEITAMENTO. APLICAÇÃO ARTIGO 150, § 4º, CTN. ENTENDIMENTO STJ. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a ocorrência de pagamento, a partir da retificação Declaração de Ajuste Anual com pagamento de quotas do imposto devido, ainda que no decorrer da ação fiscal, é entendimento uníssono deste Colegiado a aplicação do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, ressalvados entendimentos pessoais dos julgadores a propósito da importância ou não da antecipação de pagamento para efeito da aplicação do instituto, sobretudo após a alteração do Regimento Interno do CARF, notadamente em seu artigo 62-A, o qual impõe à observância das decisões tomadas pelo STJ nos autos de Recursos Repetitivos-Resp n.º 973.733/SC.

Recurso especial negado.

Resta, portanto, configurada a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário referente ao ano-calendário 2001, em face da consumação da decadência, nos termos acima declinados.

Da Nulidade do Auto de Infração por Conter Incorreções

Neste ponto, o Recorrente defende a nulidade do auto de infração, aduzindo para tanto que o mesmo não poderia ter sido lavrado abrangendo o período decaído:

Não pode, pois, repise-se, o Agente Fiscal, verificando a ocorrência de determinado fato, proceder ao lançamento, sem verificar se sobre ele não recai a norma decadencial.

No presente caso, como já informado, a Autoridade Administrativa efetuou o lançamento de tributo cujos fatos geradores ocorreram há mais de cinco anos; ou seja, parte do tributo lançado já foi extinto pela decadência.

Ao proceder dessa forma, a Administração age em desacordo com a lei, o que nulifica por inteiro o ato administrativo de lançamento.

Razão não assiste à Recorrente neste particular!

Nos termos do art.59 do Decreto n.º 70.235/72, são nulos (i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e (ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Ora, nenhuma dessas hipóteses se verifica no caso em análise.

O fato de a fiscalização ter lavrado o auto de infração abrangendo período supostamente decaído não é causa de nulidade do mesmo. Inclusive, porque, a ocorrência da decadência (ou não) irá ser aferida e decidida pelos órgãos competentes, podendo o Contribuinte ter razão ou não neste particular.

Dessa forma, fica rejeita a preliminar de nulidade do auto de infração.

Do Mérito

Como descrito no relatório supra, a fiscalização apurou, no caso em análise, o cometimento das seguintes infrações:

- Omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas;
- Dedução indevida de despesas médicas;
- Dedução indevida de despesa com instrução;
- Dedução indevida de previdência privada/FAPI; e
- Omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários com origem não identificada.

A Contribuinte, em suas peças defensivas, não contesta, de forma individualizada e específica, cada uma das infrações apuradas pela fiscalização. Ao contrário, apresenta esclarecimentos de fato que conduz à conclusão de que todas as infrações estão correlacionadas entre si, como de fato estão, conforme se verá a seguir.

Os esclarecimentos da Recorrente se resumem, em síntese, aos seguintes fatos:

- a Contribuinte é cirurgiã-dentista;
- como cirurgiã-dentista, atuava em parceria com outros profissionais de odontologia, possibilitando, assim, um atendimento completo aos pacientes no mesmo local;
- a origem de seus rendimentos se compõe por honorários decorrentes de sua atividade;
- os valores que transitaram na conta corrente da Recorrente são decorrentes da prestação de serviços odontológicos prestados pela própria recorrente e por seus parceiros e não estavam sujeitos à tributação na pessoa da Recorrente, porque a ela não representou acréscimo patrimonial passível de incidência do imposto de renda;
- todos os rendimentos tributáveis foram declarados à Receita Federal do Brasil, como também foi pago o imposto de renda correspondente, outra parte dos valores destinaram-se ao custeio da atividade econômica, e outra foi repassada aos demais dentistas que trabalhavam com a Recorrente, como os mesmos afirmaram, cerca de 25 profissionais devidamente identificados, cerca de 40% dos recebimentos da Recorrente lhes era repassado a título de honorários, pois como prestavam serviços a seus clientes em comum, o restante era destinado à remuneração da Recorrente e outra parte ao custeio das despesas de consultório, portanto, o rendimento destes outros dentistas não poderia ser incluído nos da Recorrente.
- as despesas necessárias à manutenção da fonte geradora de receita foram glosadas indevidamente;
- os pagamentos realizados a dentistas, seus parceiros nos atendimentos odontológicos, não foram deduzidos dos valores recebidos pela Recorrente;

- os rendimentos da recorrente vinha da exploração da atividade odontológica na pessoa física em parceria com diversos odontologistas, por esta razão grande trânsito de dinheiro por sua conta corrente de titularidade de sua pessoa física, como também a grande soma de depósitos ou transferências feitas a outras pessoas físicas, também profissionais liberais, como remuneração dos serviços prestados aos pacientes que mantinham em comum;

- os pagamentos efetuados aos odontologistas foram decorrentes da exploração de atividade odontológica, no regime de parceria ou subcontratação de serviços para o atendimento do cliente em comum;

- os recebimentos fazem parte dos honorários decorrentes da prestação dos serviços, logo, não são rendimentos próprios da Dra. Carla, mas sim dos dentistas relacionados e por este motivo não podem compor a base de cálculo de seus rendimentos, sob pena de infirmar sua capacidade contributiva;

- na época dos fatos, a recorrente trabalhava em conjunto com outros dentistas para atendimento a clientela disponível e que por vezes um mesmo tratamento demandava a atuação de diversos profissionais, no entanto, no momento do pagamento do tratamento dentário, os pacientes faziam diretamente para a Recorrente, a qual facilitava em até 12 vezes. DAÍ A ORIGEM DOS DEPÓSITOS EM CONTA CORRENTE;

- Por este motivo, o numerário transitava pela conta corrente da Contribuinte, o que não equivale a propriamente sua renda, visto que efetuava o pagamento para diversos dentistas que com ela trabalhavam.

Pois bem!

Analisando-se as razões defensivas objeto do recurso voluntário em cotejo com aquelas deduzidas em sede de impugnação, verifica-se que a Contribuinte basicamente reiterou os argumentos de primeira instância nesta fase processual.

Neste esboço, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, nos termos abaixo reproduzidos.

Antes, porém, cumpre destacar que:

* a rigor, os esclarecimentos apresentados pela Recorrente são contraditórios entre si. Veja-se: em um primeiro momento, a Contribuinte defende que os rendimentos tidos como omissos pela fiscalização se tratam, em verdade, de rendimentos dos seus parceiros de atividade de odontologia, pelo que, não se tratando de renda da Contribuinte, os mesmos não poderiam compor a base de cálculo dos seus rendimentos.

Entretanto, em outra passagem do seu recurso voluntário, a Contribuinte defende que os rendimentos de terceiros que transitaram por sua conta bancária se trata de despesas necessárias ao exercício da atividade profissional.

Ora, ou os valores em questão não compõem a base de cálculo dos rendimentos e, portanto, não há que se falar em despesas necessárias ao exercício da atividade profissional, dedutíveis da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, desde que devidamente escrituradas em livro Caixa, ou, a contrário sensu, tratam-se efetivamente de rendimentos da Recorrente e, nesta hipótese, avaliar-se-ia, à luz da legislação de regência da matéria, se as transferências realizadas para terceiros configuram-se em despesas dedutíveis.

Como se vê, ao defender simultaneamente que os valores em análise (i) não se tratam de renda própria, mas sim de recursos de terceiros que transitaram por sua conta corrente e (ii) as transferências para terceiros se tratam de despesas necessárias ao exercício da atividade profissional, a Contribuinte acaba pleiteando a “dedução” dos mesmos valores em dois momentos distintos, o que, por certo, afigura-se inadmissível.

* com vistas a comprovar a origem dos recursos, a Contribuinte traz aos autos planilhas e fichas de atendimentos a pacientes, os quais, no seu entendimento, demonstrariam, como dito, a origem dos recursos.

Ocorre que, referidos documentos, por si só, não evidenciam o efetivo recebimentos, pela Recorrente, dos valores ali consignados. Ademais, os valores em questão são infinitamente inferiores àqueles apurados pela fiscalização como omitidos, inexistindo uma correlação entre estes (valores omitidos apurados pelo Fisco) e aqueles (valores constantes nas planilhas elaboradas pela Contribuinte, respaldados, em tese, nas respectivas fichas de atendimento). Por fim, mas não menos importante, ainda que se admitissem como comprovada a origem dos recursos em questão, tais valores, em tese, tratar-se-iam de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas, sujeitos à infração do auto em análise.

* com relação às transferências bancárias realizadas para terceiros – que ora a Recorrente sustenta que se tratam de rendimentos próprios destes que apenas transitaram em sua conta corrente, ora defende que se trata de despesa necessária ao exercício da atividade profissional – não há nos autos qualquer correlação entre os Valores Recebidos x Valores Repassados / Transferidos, o que inviabiliza sobremaneira à efetiva VERIFICAÇÃO DA natureza destes recursos;

* no que tange às despesas necessárias ao exercício da atividade profissional, a Contribuinte não apresentou o respectivo Livro Caixa. A fiscalização, inclusive, afirmou de forma expressa que a Recorrente não escriturou o Livro Caixa relativo à sua atividade profissional em ambos anos-calendário fiscalizados;

* com relação à consideração das transferências para terceiros como despesas necessárias ao exercício da atividade profissional, deve-se ressaltar que não é dedutível, por expressa previsão legal, a remuneração paga a terceiros sem vínculo empregatício.

Sobre o tema, inclusive, é esclarecedor o voto do Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, objeto do Acórdão n.º 2401-005.682, de 08/08/2018, in verbis:

Lei 8.134/90

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 art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade: (Vide Lei n.º 8.383, de 1991)

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.

A tese jurídica não prospera, independentemente dos fatos a ela corresponderem ou não. Isso porque, quando o terceiro autônomo presta serviços próprios aos serviços do contribuinte e é por este remunerado, não se está a incorrer em despesa de custeio

necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora (Lei n.º 8.134, de 1990, art. 6.º, III), mas em pagamento pelo exercício da própria atividade geradora de receita, hipótese em que só se admite a dedução da remuneração paga para empregado (Lei n.º 8.134, de 1990, art. 6.º, I). Não há que se falar em legislar em causa do fisco ou ofensa aos arts. 170, II, III e parágrafo único, 150, II e IV, 5.º, II e XIII, e 37, caput, da Constituição e aos arts. 43, I, e 44 do CTN e nem à jurisprudência invocada. Apenas se interpreta a legislação nos estritos limites do art. 111 da Lei n.º 5.172, de 1966. Em matéria de deduções, não se aplica o art. 108 do CTN.

O inciso II do art. 6.º da Lei n.º 8.134, de 1990, diz respeito tão somente aos emolumentos pagos a terceiros, assim considerados os valores referentes à retribuição pela execução, pelos serventuários públicos, de atos cartorários, judiciais e extrajudiciais; logo, não diz respeito ao caso concreto.

Negar o entendimento aqui esposado retiraria a razão de ser do inciso I.

(...)

Para não se negar validade ao inciso I e nem ao inciso III, ambos do art. 6.º da Lei n.º 8.134, de 1990, impõe-se a adoção de interpretação literal/declarativa no sentido de que pode ser deduzida a remuneração paga ao terceiro autônomo tão somente quando houver execução de atividade que não se confunda com a atividade do próprio contribuinte (não se confunda com sua atividade-fim), eis que nessa situação (prestação de serviços que não se confunda com o objeto contratual da atividade a ser prestada pelo contribuinte a seus clientes) se estará diante de despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora.

A legislação do imposto de renda não impede que o contribuinte contrate terceiro autônomo para o auxiliar em sua atividade-fim. Se o fizer, não o toma por empresa. Mas, se o fizer, os pagamentos não poderão ser deduzidos a título de livro-caixa.

Portanto, as despesas pagas aos terceiros sem vínculo empregatício e que emitiram as sete declarações supra referidas não são dedutíveis.

* com relação à argumentação relativa à ilegalidade na tributação dos depósitos bancários, melhor sorte não assiste à Recorrente.

De acordo com o artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, presumem-se rendimentos omitidos os valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas 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. A prova da origem dos depósitos deve ser individualizada, através de documentação que permita identificar a origem do crédito pela coincidência de data e valor, como decorre do § 3.º do artigo 42 da Lei n.º 9.430/1996, que impõe a análise individualizada dos créditos.

Deve ser esclarecido 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.

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.

A presunção transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário. Assim, ao fazer uso de uma presunção legalmente estabelecida, o Fisco fica dispensado de provar o fato alegado, qual seja omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção, provar que o fato presumido não existiu. Cabe ao Fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção. Ocorrida a situação fática, no caso depósitos bancários de origem não comprovada, evidenciada está a infração. Ao contribuinte incumbe demonstrar a exata correlação entre cada valor depositado em sua conta bancária e a correspondente origem do recurso.

* com relação ao argumento de que as despesas médicas se tratam, em verdade, de despesas do Livro Caixa destinadas ao exercício da atividade profissional, que foram inevidentemente classificados na DAA, tem-se que a Contribuinte não apresentou, seja durante a fiscalização, seja no curso do presente contencioso administrativo, o competente Livro Caixa com o registro de todas as suas despesas e receitas decorrentes de sua atividade profissional;

* por fim, mas não menos importante, chama atenção a discrepância entre os “Valores Recebidos pela Contribuinte” x os “Valores Declarados na sua DAA”. De fato, e partindo da própria assertiva da Contribuinte de que 60% dos valores que transitaram por suas contas bancárias eram, de fato, de sua titularidade – já que os outros 40% pertenceriam a terceiros, conforme afirma – aplicando-se o referido percentual de 60% sobre os valores apurados pela fiscalização como omitidos, verifica-se que, ainda assim, estes totalizam valores muito superiores àqueles informados pela Recorrente na sua DIRPF.

Destacados os itens acima, segue-se a reprodução das razões de decidir da decisão de primeira instância, à luz do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, conforme exposto linhas acima:

DO MÉRITO.

Alega a impugnante que era sócia das empresas Sorrident's Assistência Odontológica S/C Ltda e da empresa Clínica Odontológica Vila Cisper, que teve rendimentos de pessoas físicas oriundos da sua atividade profissional de dentista, e que como trabalhava em conjunto com outros dentistas, o numerário transitava pela sua conta corrente, o que não equivale a propriamente sua renda, visto que efetuava o pagamento para diversos dentistas que com ela trabalhavam.

Analisando-se o procedimento de fiscalização, observa-se que:

- A impugnante se utilizou de deduções com despesas médicas, com base em vários recibos emitidos pelos profissionais que trabalharam com ela ou em suas clínicas;
- A maioria destes profissionais, em resposta à intimações efetuadas pela fiscalização, declararam que não prestaram serviços pessoais à impugnante que pudessem ser utilizados como deduções;
- Nesta impugnação, a impugnante alega que esses recibos comprovariam o pagamento dos serviços prestados pelos profissionais para ela, pessoa física;
- Os profissionais arrolados, reconhecem ter prestados serviços para as empresas da impugnante, e não para pessoa física da impugnante.

Dessa forma, antes de se entrar na análise do mérito das infrações, tem-se que apurar se os pagamentos efetuados pela impugnante para os profissionais relacionados se referem a serviços de atendimento médico para a sua pessoa, e portanto dedutíveis, ou se tratavam de retribuição de pagamentos pela prestação de serviços prestados pelos mesmos aos clientes da sua clínica.

Da análise dos documentos, utilizados como deduções, temos como por exemplo:

- Despesas médicas aceitadas como dedução nos anos calendários de 2001 e 2002, nas fls. 8068 e 8071: Dr. Fábio Coelho de Paula; Dr. Alcides Sérgio Martins Vara; Dra. Maria Isabel Martins Meggiolaro.
- Despesas médica não aceitas como deduções nos anos calendários de 2001 e 2002, nas fls. 8069/8070 e 8072/8073: Dr. Vander Santos Pimenta; Dr. Alexandre de Jesus Ferreira; Dra. Rosa Maria G. Correia; Dra. Flávia C. R. Augusto; dra. Elisabeth Teodoro Alves; Dra. Renata Trintinalta; Dr. Alcides Sérgio Martins Vara; Dra. Patrícia Elen Santos Okamoto; Dra. Lizandra Mercadante.

Desses médicos que declararam que não prestaram serviços médicos, à pessoa física da impugnante, reconheceram que prestaram sim serviços para clientes da impugnante, tais como nas fls. 8005 (Dra. Flávia C. R. Augusto), fls 8043/8044 (Dr. Vander Santos Pimenta, fl. 8064 (Dr. Alexandre de Jesus Ferreira), e fls. 7768/7770 (Dra. Lizandra Mercadante).

Mas a impugnante alega que esses pagamentos a estes profissionais não foram efetuados pelas suas empresas, das quais ela era sócia, mas sim pela pessoa física da dentista. Esse fato está corroborado pela própria declaração da impugnante, que declarou rendimentos como recebidos exclusivamente de pessoas físicas.

DOS PAGAMENTOS DA IMPUGNANTE PARA PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS - EXCLUSÕES DA BASE DE CALCULO DO IMPOSTO DE RENDA.

Relaciona a impugnante uma lista de profissionais e empresas, que prestaram serviços para ela, e, que os depoimentos colhidos pela fiscalização, negando esta prestação de serviços, não possuem o condão de desconstituir os recibos apresentados pela fiscalizada, conforme relação a seguir apresentado.

Ressalte-se que a fiscalização intimou todos os médicos/odontologistas, que constaram como de prestadores de serviços à impugnante e/ou seus dependentes, a fim de confirmar a efetividade da prestação desses serviços, obtendo-se as seguintes respostas:

- Tópico III, A, item 1 - Alexandre de Jesus Ferreira (protético) - A impugnante apresentou recibos de prestação de serviços deste profissional, para serviços de prótese dentária para dedução com despesas médicas/odontológicas, cfme. fls. 8051 a 8062 e fls. 8397 a 8410. - Em sua resposta à intimação, na fl. 8064, o profissional não reconhece a prestação de serviços a Dra. Carla, mas reconhece que os serviços prestados foram para a firma Sorrident's, conforme citado: "os trabalhos de prótese dentária foram realizados a pacientes da Clínica Sorrident 's, por requisição de dentistas que lá prestavam serviços..... ",'
- Tópico III, A, item 2 - Vander Santos Pimenta (radiologista)- A impugnante apresentou recibos de prestação de serviços odontológicos para fins de dedução médica/odontológica, nas fls. 8012 a 8032 e fls. 8412 a 8420 e fls, 8423 a 8436 - Em sua resposta à intimação, nas fls. 8043 e 8044, cita-se: "...a prestação de serviços na verdade foi feita a Pacientes da Contribuinte acima qualificada sendo ela uma Cirurgiã Dentista com especialidade Ortodontia na qual ela mandava os Pacientes para a Clínica de Radiologia na qual eu prestava serviços assinado Laudos de Documentação para vários Pacientes da Contribuinte acima descrita, sendo que os recibos foram feitos em nome de Carla Renata Sarni, erroneamente, e tendo ela se aproveitado dos mesmos para determinada dedução do imposto de renda dela".
- Tópico III, A, item 3 - Elisabeth Teodoro Alves (prestou serviços ortodônticos) - Recibos emitidos em nome de Sorrident`s, pela profissional que representava o Laboratório de Ortodontia e OFM;
- Tópico III, A, item 4 - Flávia Cristina Reis Augusto (dentista) - A impugnante apresentou recibos de prestação de serviços odontológicos para fins de dedução médica/odontológica, nas fls. 8007 a 8010 - Em sua resposta à intimação, na fl. 8005, cita-se "ter realizado apenas duas restaurações na Dra. Carla, no ano de 2001, porém não se recorda de ter cobrado qualquer valor pelo trabalho executado" _.

“por vezes, deixava com as secretárias das clínicas em que trabalhou, recibos em branco para fornecimento a pacientes que, na sua ausência, viessem a solicitar”.

- Tópico III, A, item 5 - Rosa Maria Gomes Correia (dentista) – A impugnante apresentou recibos de prestação de serviços odontológicos para fins de dedução médica/odontológica. – Em sua resposta à intimação, na fl. 8100, a profissional reconhece que prestou serviços de odontologia na Clínica Sorrident’s Assistência Odontológica- Unidade Vila Cisper no período de janeiro de 2001 até o final de 2003, mas com relação aos recibos da para a impugnante, cita: “tendo tomado conhecimento dos recibos de prestação de serviços odontológicos de sua emissão, apresentados pela Dra. Carla Renata Sarni a esta fiscalização, para comprovação de despesas utilizadas como dedução da base tributável do imposto de renda pessoa física do exercício de 2002, ano calendário de 2001, conforme abaixo discriminado, esclarece que jamais prestou serviços odontológicos à Dra. Carla e/ou seus dependentes, e jamais recebeu qualquer valor a esse título”.
- Tópico III, A, item 6 - Lizandra Mercadante (dentista e sócia) - A impugnante apresentou recibos de prestação de serviços odontológicos para fins de dedução médica/odontológica. Em sua resposta à intimação, nas fl. 8085, respondeu que prestou serviços de odontologia na Clínica Sorrident’s, e que: “tendo tomado conhecimento dos recibos de prestação de serviços odontológicos de sua emissão, apresentados pela Dra. Carla Renata Sarni a esta fiscalização, para comprovação de despesas utilizadas como dedução da base tributável do imposto de renda pessoa física do exercício de 2003, ano calendário de 2002, conforme abaixo discriminado, esclarece que jamais prestou serviços odontológicos à Dra. Carla e/ou seus dependentes, e jamais recebeu qualquer valor a esse título ”
- Tópico III, A, item 7 - Patrícia Elen Santos Okamoto (dentista); - recibos 2002 não aceitos como dedução médica/odontológica fl. 8072, pois a profissional prestava serviços à Clínica Sorrident’s.
- Tópico III, A, item 8 - Alcides Sérgio Martins Vara (médico ginecologista e obstetra) - recibos médicos de 2002 (fls. 8437 a 8440) aceitos como dedução médica/odontológica, na fl. 8071.
- Tópico III, A, item 9 - Renata Trintinalta (protética); - recibos não aceitos como dedução médica/odontológica, fl. 8072, pois verificou-se que recibos emitidos em 30/09/2002 e 02/12/2002, se tratavam, respectivamente de confecção de aparelhos ortodônticos nos períodos 31/08/2002 a 30/09/2002 e 01/11/2002 a 31/11/2002, destinados a pacientes das clínicas de propriedade da impugnante.

Como se observa das declarações dos profissionais intimados a prestar esclarecimentos sobre os recibos apresentados pela impugnante, para dedução a título de despesa médica, efetivamente não foram prestados serviços médicos/odontológicos para a mesma, não sendo passíveis de dedução, conforme caput do art. 80 e inciso II do § 1º do RIR/99 Decreto nº 3000 de 26/03/1999.

(...)

Quanto aos pagamentos citados pela impugnante à APCD e Sudarneris Previdência Privada, temos a esclarecer:

- Associação Paulista de Cirurgiões Dentistas - APCD (pessoa jurídica); - recibo aceito como dedução médica/odontológica, na fl. 8068, (reapresentado na impugnação fl. 8339 a 8343 – ano 2001).
- Sudameris Previdência privada (pessoa jurídica). Dedução não aceita em 2001 cfme. fl. 8070 e mantida a glosa da dedução em 2002 por falta de comprovação - fl. 8073.

DA GLOSA DAS DESPESAS MÉDICAS.

Considerando as averiguações acima descritas, fica mantida a glosa das despesas médicas de todos os profissionais descritos no tópico III, A, item 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, e 9, pois com base nos depoimentos, prestados pelos mesmos, ficou cabalmente

comprovado que os serviços dos referidos profissionais não foram efetuados para a impugnante e/ou seus dependentes, mas sim para as Clínicas de sua propriedade.

Em planilhas anexas, que faz parte do presente acórdão, pode-se visualizar a análise dos recibos apresentados na impugnação nas fls. 8397 a 8434.

Dessa forma, fica mantido a glosa das despesas médicas dos profissionais que não admitiram ter prestado serviços a impugnante e/ou seus dependentes, conforme acima descrito, apurados pela fiscalização nas suas Declarações de Imposto de Renda - Pessoa Física- Ex. 2002/Ac.2001 e Ex.2003/Ac.2002.

DA GLOSA DAS DESPESAS COM PREVIDÊNCIA PRIVADA.

Os documentos apresentados na impugnação de fls. 8359 a 8371 dos anos de 2001 e 2002 da Cia. Porto Seguro Previdência, foram aceitas pela fiscalização como dedutíveis, cfme. fls. 8068 e 8071.

Quanto ao recibo do ano de 2002 da Caixa Vida e Previdência, apresentado na fase de impugnação, fl. 8368, foi aceito pela fiscalização como dedutível, cfme. fl. 8071.

Quanto aos demais valores pleiteados a este título, a impugnante não trouxe aos autos nenhum outro documento comprobatório.

DA GLOSA DAS DESPESAS COM INSTRUÇÃO.

A dedução de instrução foi utilizada somente no Ex.2003/Ac.2002, no montante de R\$ 1.080,00, como pagamento realizado para a Associação Paulista de Cirurgiões Dentistas - APCD, cfme. fls. 13. O pagamento apresentado nas fls. 8373 a 8395 para a APCD não é relativo à sua instrução, se referindo a seguros, saúde, etc.

Dessa forma fica mantida a glosa de despesas com instrução conforme Auto de Infração lavrado ria fiscalização.

DA ILEGALIDADE NA TRIBUTAÇÃO DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A impugnante questiona a autuação afirmando que os valores movimentados nas suas contas correntes, não caracterizariam renda obtida, e, portanto não configuraria como fato gerador do imposto de renda.

Há de se tecer, preliminarmente, um breve histórico da legislação vigente sobre a tributação de depósitos bancários.

A Lei que primeiramente autorizou a utilização de depósitos bancários injustificados para arbitramento de omissão de rendimentos foi a Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, (...)

O texto legal, portanto, permitiu o arbitramento dos rendimentos omitidos utilizando-se depósitos bancários injustificados desde que demonstrados os sinais exteriores de riqueza, caracterizados por gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte e de 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, que deviam ser comprovados pela fiscalização, 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 nº 8.021/90, tendo entrado em vigor a Lei nº 9.430/96, 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.

(...)

Dessa forma, o legislador estabeleceu, a partir da referida data, uma presunção legal de omissão de rendimentos com base nos depósitos bancários condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições financeiras, ou seja, tem-se a autorização para considerar ocorrido o fato gerador quando o contribuinte não logra comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, não havendo a necessidade do fisco juntar qualquer outra prova,

nem comprovar acréscimo patrimonial ou nexo causal dos depósitos com fatos concretos.

É função do fisco, na verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o art. 42 da Lei n.º 9.430/1996, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar o titular/responsável das contas bancárias a apresentar os documentos, informações e/ou esclarecimentos. Todavia, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte, dada a inversão do ônus da prova estabelecida pelo legislador, não podendo ser transferida ao fisco sob argumento de busca da verdade real.

Via de regra, para alegar a ocorrência de fato gerador, a autoridade deve estar munida de provas. Mas, nas situações em que a Lei presume a ocorrência do fato gerador - as chamadas presunções legais, a produção de tais provas é dispensada.

Diz o Código de Processo Civil nos artigos 333 e 334:

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.

Art.334.Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV-em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

O texto, extraído de Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas - JUSTEC-RJ-1979- pág. 806), de José Luiz Bulhões Pedreira, já transcrito, sintetiza com muita clareza essa questão.

A presunção legal estabelecida pelo art. 42 da Lei n.º 9430/96 é presunção relativa, presunção júris tantum, que admite a prova em contrário, cabendo, pois, ao contribuinte a sua produção. Não comprovada a origem dos recursos, pelo contribuinte, tem a Autoridade Fiscal o poder/dever de autuar a omissão do valor dos depósitos bancários recebidos.

A impugnante não justificou a origem dos depósitos bancários, mas simplesmente tentou com vários documentos apresentados nesta fase de impugnação comprovar que os recursos somente transitaram em sua conta corrente, nas fls. 8442 a 8495 e nas fls. 8626 a 8837.

Ao mesmo tempo, não reconhece que os serviços prestados pelos profissionais arrolados no procedimento fiscal, foram prestados para a Clínica (pessoa jurídica), pois conforme citado na impugnação: “Contesta a tese da fiscalização de que vários pagamentos a profissionais foram efetuados pelas pessoas jurídicas, derivado do fato de que a impugnante possui participação societária de 50% em duas pessoas jurídicas, sendo a primeira a Clínica Odontológica Vila Cisper S/C Ltda ME – CNPJ 05.526.946/0001-00 e a outra empresa Sorrident's Assistência Odontológica Ltda - CNPJ 03.843.537/0001-01”.

Cita ainda na impugnação: “A própria fiscalização admite que as empresas da qual a impugnante era sócia nos anos de 2001 e 2002 não possuem receita declarada, isto é, se inexistem receitas tributáveis nas pessoas jurídicas, não há como fazer pagamento para profissionais a ela ligados. Forçoso convir, que as despesas com os profissionais foram suportados pela pessoa física da impugnante, as quais são hábeis para abater do imposto de renda apagar”.

Ou seja, a impugnante reconhece que a conta corrente pertencia e foi utilizada por ela, pessoa física, e, não pela pessoa jurídica (Clínicas). Assim cabe a ela, impugnante comprovar a origem dos depósitos bancários, com base no caput do art. 42 da Lei n.º 9430/96.

(...)

Apresenta a impugnante cópias de cheques emitidos pela mesma, em favor de vários favorecidos, nas fls. 8626 a 8837 como forma de redução da base de cálculo da “Omissão de Rendimentos com base em Depósitos Bancários”, porém como descrito anteriormente, os cheques emitidos pela mesma, não comprovam a origem dos depósitos bancários, conforme estipulado no caput do art. 42 da Lei nº 9430/96.

Alega a impugnante que os esclarecimentos prestados em 11/11/2005 e 11/08/2006 foram efetuadas em situações fáticas distintas (tópico III, “c” do auto de infração). Porém, cabe esclarecer que a fiscalização não se baseia unicamente em esclarecimentos, procurando a verdade material dos fatos, conforme pode-se observar através do procedimento fiscal levada a efeito na impugnante. Não se vislumbra nenhuma incoerência entre os dois esclarecimentos que tenha prejudicado os resultados da fiscalização.

Da análise dos valores recebidos pela fiscalizada, e lançadas a título de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, observa-se que alguns depósitos coincidem em data e valor com estes recibos, cfme. fls. 8157 a 8165, sendo portanto passíveis de exclusão da base de cálculo da omissão de rendimentos por depósitos bancários.

A coincidência dos valores dos recibos com os depósitos, totalizam no ano calendário de 2001 o montante de R\$ 25.030,80 , sendo que no ano de 2002, totalizam R\$ 700,00. Estes valores deverão ser excluídos da base de cálculo do auto de infração lavrado pela fiscalização.

DAS DESPESAS NECESSÁRIAS AO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE PROFISSIONAL COM MATERIAIS E EQUIPAMENTOS ODONTOLÓGICOS, VESTUÁRIO, PRODUTOS ALIMENTÍCIOS, FARMACÊUTICOS, PAPELARIA, LIMPEZA, EQUIPAMENTOS, ETC.

A impugnante apresenta documentos (fls. 8540 a 8617) que de acordo com ela, seriam necessárias ao exercício da atividade profissional, da sua pessoa física, conforme estipulado nos art. 75 do RIR/99 - aprovado pelo Decreto nº 3000 de 26/03/1999:

Art. 75. do RIR/99 - O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade (Lei nº 8.134, de 1990, art. 651 e Lei nº 9.250, de 1995, art. 431 inciso I):

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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, §1º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 34):

I-a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento;

II-a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo;

III-em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 47 e 48.

Embora não tenha sido escriturado em Livro Caixa relativo à sua atividade profissional, estes documentos não foram aceitos para fins de dedução da receita bruta recebida de pessoas físicas, a título de despesas necessárias ao exercício de sua atividade profissional, tendo em vista referirem-se:

- Parte, a valores consignados em simples recibos ou pedidos, sem a identificação do emitente;

- Parte, a despesas com materiais de escritório, de limpeza, e odontológicos, cujo ônus da parcela necessária ao exercício da atividade profissional da impugnante, não foi demonstrado e comprovado
- Parte, a despesas relativas à confecção de próteses dentárias, encrustação de prata, núcleos, etc, sem a identificação dos pacientes para os quais foram destinados, tratados por profissionais diversos;
- Parte, a despesas com compra de equipamentos (compressores, Raio X, estufas, fotopolimerizadores, etc) e manutenção, pois ainda que especificasse a qual Clínica fosse destinada, não poderia ser deduzida.

Na planilha anexa, que faz parte do presente acórdão, pode-se observar as diversas despesas acostada na impugnação, que não foram aceitas no presente acórdão.

DA OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTARIA.

Não houve ofensa ao art. 37 da CF, pois as glosas de despesas efetuadas foram efetuadas conforme a legislação em vigor, e, portanto sem excesso de exação.

DA ILEGALIDADE NA CONSTITUIÇÃO DOS RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS ORIUNDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

A reconstituição dos rendimentos recebidos de pessoas físicas, foi efetuada com base nas informações prestadas pela própria fiscalizada, bem como com a circularização, através de diligências aos diversos contribuintes que se utilizaram de deduções médicas com a pessoa física da impugnante.

Este procedimento é normal para a fiscalização, com a procura da verdade material, em respeito ao § 1º do art. 145 da Constituição Federal de 1988.

Na impugnação foram apresentados diversos recibos de depósitos bancários, nas fls. 8442 a 8495, em favor de: Cláudia Aparecida Sanchez; Patricia Elen Santos Okamoto; Lena Jane Costa fé da Cruz; Rosa Maria Gomes Correia; Haroldo Amaral Oliveira; Christiane Beghine Claudiano; Daniele Ferreira Pamplona; Flavia Cristina Reis Augusto; Alexandre Zorzi; Abdul Kader Said Saifl; Marcus Paulo de Lima; Silvana de Souza Carvalho; Everson Schmeitzer de Oliveira; Alessandra Elaine Silva; Ana Claudia Pereira do Nascimento Mos; Ivana Duarte e Aroni; Murillo Perrella; André Cameiro Schertel; Ana Mitsue Kanashiro, como prova de transferências da conta corrente da impugnante para terceiros, com a finalidade de exclusão da base de cálculo da omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas.

Conforme observa-se das fls. 517 a 519 e 531 a 533 (relação fornecida pela fiscalizada como seus clientes) e fl. 8212 (relação apurada pela fiscalização), não há nenhuma coincidência com a relação apresentada acima pela impugnante como exclusão da base de cálculo da omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas.

Dessa forma, não ficando comprovado esta exclusão de receitas obtidas pela contribuinte a título de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, fica mantido o auto de infração a título de “Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoas Físicas.

DA ABUSIVIDADE DA FISCALIZAÇÃO QUANTO AOS CONTRATOS APRESENTADOS PELAS SRAS. ROBERTO BIANCHINI E VANESSA DALE.

Cabe esclarecer que a fiscalização procura a verdade material, da parte tributária, sendo que a efetividade jurídica ou não dos supostos contratos existentes entre as empresas Sorrident's Assisências Odontológicas, Clínicas Odontológica Vila Cisper e as Sras. Roberta Bianchini e Vanessa Dale Frasson, não afetaram em nada a auditoria levada a efeito na contribuinte/impugnante, e conseqüentemente no auto de infração lavrado.

Da Multa Aplicada

A Recorrente insurge-se contra a aplicação da multa de ofício (75%), alegando que esta afronta o princípio constitucional da vedação ao confisco.

Cumpre examinar as disposições legais acerca da aplicação de multas, contidas na Lei n.º 9.430, de 27/12/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Redação dada pela Lei n.º 11.488, 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 n.º 11.488, de 2007)

(...)

Como se verifica, a Autoridade Lançadora, em vista da sua vinculação ao mandamento legal, apenas aplicou a multa prevista na Lei.

Importa esclarecer que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme preceitua o Código Tributário Nacional – CTN (art. 42, parágrafo único). Portanto, a Autoridade Fiscal tem o dever legal de efetuar o lançamento de ofício quando constatar irregularidade atinente ao tributo sob sua fiscalização, fazendo incidir, ainda, os acréscimos legais cabíveis.

Especificamente quanto à alegação de que a multa aplicada ofende o princípio constitucional da vedação ao confisco, ressalta-se que não compete à autoridade administrativa apreciar a arguição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei, pois essa competência foi atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, pela Constitucional Federal, art. 102.

A mais abalizada doutrina escreve que toda atividade da Administração Pública passa-se na esfera infralegal e que as normas jurídicas, quando emanadas do órgão legiferante competente, gozam de presunção de constitucionalidade, bastando sua mera existência para inferir a sua validade.

Sobre o tema, conferia-se o enunciado da Súmula CARF n.º 2:

Súmula CARF n.º 2

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

Assim, nega-se provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Da Taxa SELIC

Neste ponto, pugna Recorrente pela *inaplicabilidade da SELIC como indexador, prevalecendo os juros mensais de 1% aos mês nos moldes do artigo 161 do CTN.*

Sobre o tema, cumpre transcrever as Súmulas CARF n.ºs 2 e 4, de observância obrigatória por este Colegiado:

Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

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.

Neste contexto, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste particular.

Conclusão

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de conhecer em parte o recurso voluntário para, na parte conhecida, dar parcial provimento parcial ao recurso voluntário, reconhecendo-se a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário em relação ao ano-calendário 2001.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior