



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

Processo nº 10166.720110/2008-18
Recurso nº 512.028 Voluntário
Acórdão nº **2801-01.031 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 20 de outubro de 2010
Matéria IRPF
Recorrente JOSÉ REINALDO CARNEIRO TAVARES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004, 2006

DECADÊNCIA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Devem ser apurados em base mensal e tributados na Declaração de Ajuste Anual, razão pela qual o termo inicial do prazo de decadência, para o incremento patrimonial não justificado, conta-se a partir do encerramento do ano-calendário.

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. ACESSO ÀS INFORMAÇÕES BANCÁRIAS PELA RECEITA FEDERAL.

É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº 105, de 2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis pela autoridade competente.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. TRIBUTAÇÃO.

Sujeita-se à tributação o acréscimo patrimonial apurado pela autoridade lançadora não justificado por rendimentos declarados ou comprovados pelo contribuinte, presunção esta que somente pode ser elidida mediante a apresentação de prova hábil.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. SALDO EM CONTA CORRENTE DO CÔNJUGE AO FINAL DO ANO. ORIGEM DE RECURSOS NO INÍCIO DO ANO-CALENDÁRIO SEGUINTE.

Na análise da evolução patrimonial do contribuinte, a transferência de saldo constante em conta corrente do cônjuge de um ano-calendário para o seguinte é admitida quando declarada e provada, documentalmente, a existência desses recursos no final do ano-calendário anterior.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. ÔNUS DA PROVA.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

Somente são admitidas na declaração de rendimentos as deduções que estejam devidamente comprovadas nos autos.

Preliminares Rejeitadas.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas, e no mérito, em dar provimento parcial ao recurso para acatar o montante de R\$ 24.416,62 como origem de recursos em janeiro de 2005. Os Conselheiros Carlos César Quadros Pierre e Julio Cezar da Fonseca Furtado votaram pelas conclusões.

Assinado digitalmente

Amarylles Reinaldi e Henriques Resende - Presidente

Assinado digitalmente

Antonio de Pádua Athayde Magalhães – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Amarylles Reinaldi e Henriques Resende, Julio Cezar da Fonseca Furtado, Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Tânia Mara Paschoalin, Carlos César Quadros Pierre e Eivanice Canário da Silva.

Relatório

Mediante Auto de Infração, às fls. 586/593, formalizou-se exigência de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), relativa aos anos-calendários 2003 e 2005, no valor total de R\$ 61.825,99, incluídos a multa de ofício (75%) e os juros de mora, estes calculados até 31/10/2008.

De acordo com a descrição dos fatos e o enquadramento legal constantes do Auto de Infração, bem como do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 594/632, que é parte integrante da peça de autuação, foram constatadas, pela fiscalização, as seguintes infrações à legislação tributária:

i) Acréscimo Patrimonial a Descoberto – Omissão de rendimentos diante da variação patrimonial a descoberto, tendo sido constatado o excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados (anos-calendários de 2003 e 2005);

ii) Dedução Indevida de Despesas Médicas – Glosa de despesas médicas nos valores de R\$ 500,00 e R\$ 1.960,00 pleiteadas pelo contribuinte a título de dedução da base de cálculo do imposto (ano-calendário 2005), por falta de comprovação ou não passíveis de dedução por falta de previsão legal.

Inconformado com a exigência da qual tomou ciência em 21/11/2008, conforme fl. 636, o contribuinte apresentou, em 16/12/2008, impugnação, às fls. 638/644, argumentando, em síntese, que:

- a natureza jurídica do lançamento do imposto de renda é por homologação, nos termos do artigo 150 do CTN, e deste modo, os fatos geradores ocorridos em 31/01/2003, 31/05/2003 e 31/08/2003, encontram-se alcançados pela decadência;

- quanto ao acréscimo patrimonial relativo aos fatos geradores de 31/01/2005 e 31/03/2005, nos valores de R\$ 282,22 e R\$ 21.520,40, respectivamente, não foi considerado pela autoridade lançadora o valor de R\$ 24.416,00, constante da conta-corrente nº 013055658-2 da agência 0013, do antigo Banco do Estado do Maranhão, em nome de Alexandra Miguel Cruz Tavares, à época sua esposa e dependente, sendo declarante em conjunto na DIRPF/2005. E neste sentido, apresenta informação do Banco Bradesco e cópias da declaração de bens o que acarretaria um saldo positivo de R\$ 2.613,38;

- ainda que não existisse o saldo referido, o suposto acréscimo patrimonial somente deveria ser computado no final do exercício, considerando-se que a declaração de bens é anual e ao final do exercício o contribuinte apresentava saldo positivo de R\$ 575.000,00;

- o acréscimo patrimonial foi elaborado pelo autuante de forma ilegal, com a quebra do sigilo fiscal do contribuinte sem sua permissão e sem a devida autorização judicial, posto que a abertura do sigilo bancário foi realizada sem o cumprimento integral das disposições do Decreto nº 3.724/2001, em razão de não se enquadrar nas condições pré-estabelecidas neste mandamento;

- o referido Decreto encontrava-se com sua inconstitucionalidade sob julgamento no STF, sendo a legislação sobre o assunto inconstitucional;

- por fim, com relação às despesas médicas, refere-se a recibos da fonoaudióloga Marjorie G. de Brito Araújo no valor de R\$ 1.960,00, em atendimento a Sra. Alexandra Tavares (declarante em conjunto). Quanto ao recibo de R\$ 500,00, da empresa Cediti - Clínica de Doenças Tropicais, trata-se de prestação de serviços especializados hospitalares de acompanhamento e aplicação de vacinas e não de compra de vacina até porque tal recibo refere-se a prestação de serviços sujeito ao pagamento de ISS.

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ/Brasília (DF), em decisão unânime, julgou procedente o lançamento, nos termos do Acórdão DRJ/BSB nº 03-31.826, de 30/06/2009, às fls. 649/657. Transcreve-se, a seguir, as respectivas ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF.

Exercício: 2004, 2006

DECADÊNCIA.

Nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, havendo antecipação do pagamento do imposto, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO. NÃO OCORRÊNCIA.

Havendo procedimento administrativo regularmente instaurado, não constitui quebra do sigilo bancário a obtenção, pelos órgãos fiscais tributários, de dados sobre a movimentação bancária dos contribuintes.

INCONSTITUCIONALIDADE.

A análise de teses contra a constitucionalidade de leis é privativa do Poder Judiciário.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. APURAÇÃO MENSAL.

Em estrita observância à disposição legal, para fins de determinação de omissão de rendimentos por análise da variação patrimonial, os demonstrativos que cotejam as alterações patrimoniais devem ser levantados mensalmente.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA.

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos, através de documentos hábeis e idôneos.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

A falta de comprovação, por documentação hábil e idônea, dos valores informados a título de dedução de despesas médicas importa na manutenção da glosa.

Lançamento Procedente.

Com a ciência da decisão da DRJ ocorrendo em 07/08/2009, conforme AR – Aviso de Recebimento à fl. 660, o contribuinte interpôs, em 04/09/2009, por meio de representante legal, o Recurso Voluntário às fls. 662/669. Em suas razões, o recorrente apresenta idêntica linha de argumentação posta na impugnação, ou seja:

- argúi a decadência em relação à exigência dos valores apontados na autuação para as datas de 31/01/2003, 31/05/2003, e 31/08/2003;

- assevera que a decisão da 3ª Turma da DRJ/BSB apresenta uma grave incongruência ao afirmar que a base jurídica aplicável seria o artigo 150, do CTN, e embora reconheça que o fato gerador do imposto é mensal a caducidade somente se daria em 31 de

dezembro de 2008, no entanto, o referido Acórdão deveria ser modificado para reconhecer a decadência ocorrida em 31 de agosto de 2008;

- repisa que, em relação aos fatos geradores 31/01/2005 e 31/03/2005, nos valores de R\$ 282,22 e 21.520,40, não foi considerado o valor do saldo da conta-corrente nº 013055658-2, no total de R\$ 24.416,00, existente em 31 de dezembro de 2004, em nome de Alexandra Miguel Cruz Tavares, a época sua dependente e esposa, sendo declarante em conjunto na DIRPF/2005;

- questiona a abertura do seu sigilo bancário, pois teria sido realizada até mesmo sem o cumprimento integral das disposições do Decreto nº 3.724/2001;

- argumenta que constam do processo os respectivos recibos da Fonoaudióloga Marjorie G. de Brito Araújo, no valor total de R\$ 1.960,00, relativos ao pagamento de 44 sessões fonoterápicas durante o ano de 2005, em atendimento a Sra. Alexandra Tavares (declarante em conjunto), sendo que tais recibos e os demais relativos às despesas médicas já foram apresentados em três oportunidades, podendo ter ocorrido algum mal entendido por parte do fiscal;

- quanto ao recibo de R\$ 500,00 da Empresa Cediti - Clínica de Doenças Tropicais, alega tratar-se de prestação de serviços especializados hospitalares de acompanhamento e aplicação de vacinas e não de compra da vacina, pois tal recibo refere-se à prestação de serviços sujeito ao pagamento de ISS e outros tributos sobre o faturamento.

Ao final de seu recurso, requer o contribuinte a reforma da decisão de primeira instância, e o cancelamento do auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Relator.

O recurso em julgamento foi tempestivamente apresentado, preenchendo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, aprecio a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente.

O lançamento por homologação é disciplinado no artigo 150 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

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 à homologação, será ele de 5 (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.

A respeito, saliente-se que, a legislação do imposto de renda, ao atribuir à pessoa física e jurídica a incumbência de apurar e antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, remete este tributo à modalidade de lançamento por homologação, na forma do artigo 150 do CTN, pois a entrega da declaração de rendimentos converteu-se em mero cumprimento de obrigação acessória.

Sabe-se que a natureza do lançamento é determinada pela legislação do tributo, que impõe ao sujeito passivo a obrigação de ocorrendo o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade. Se não houver imposto a pagar, por ter havido prejuízo ou pela operação não estar sujeita à incidência tributária, a natureza do lançamento não se altera.

A omissão de rendimentos caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto deve ser apurada, portanto, em base mensal - como ocorre com vários tipos de rendimentos auferidos pelas pessoas físicas - em consonância com as disposições das Leis nºs 7.713/1988, 8.383/1991, e 9.430/1996, e tributadas na declaração de ajuste anual, pois não se pode presumir a natureza da fonte ou o regime de tributação dos rendimentos omitidos. A exceção a esta regra geral ocorre quando a própria legislação tributária determina a tributação em separado, como ocorre com os rendimentos de aplicação financeira, ganho de capital, etc, que não se submetem ao ajuste anual.

No decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio do pagamento do carnê-leão, o imposto que será apurado em definitivo quando do encerramento do ano-calendário (no caso concreto, 31/12/2003 e 31/12/2005). É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda resta concluído. Por ser do tipo complexo (complexivo ou completivo), segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do ano.

Assim, as omissões constatadas no decorrer do ano-calendário de 2003, a título de acréscimo patrimonial a descoberto, comporta-se, portanto, no fato gerador concluído no último dia do ano de 2003. Certamente, aquelas omissões, decorrentes de acréscimo patrimonial a descoberto, que forem verificadas durante o ano-calendário de 2005, terão por fato gerador concluído no último dia do ano de 2005.

O auto de infração em apreço foi cientificado ao contribuinte em 21/11/2008, conforme fl. 636, quando ainda não havia decaído o direito de o Fisco constituir o crédito tributário em relação aos fatos geradores concluídos em 31/12/2003 e 31/12/2005.

Face ao exposto, rejeito a preliminar de decadência arguida nos autos.

Quanto à alegação de quebra irregular de sigilo bancário, entendo, acompanhando a jurisprudência desse Egrégio Conselho que, atendidas as condições fixadas na lei, o Fisco pode ter acesso às informações sobre a movimentação financeira dos contribuintes

e utilizá-las como base para o lançamento tributário, independentemente de prévia autorização judicial.

É verdade que o art. 5º, inciso X, da Constituição Federal garante o direito à privacidade, no qual se inclui o sigilo bancário, mas esse direito não é absoluto e ilimitado, a ponto de se opor aos próprios agentes do Estado, na sua atividade de controle, por exemplo, do cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes. Isto é, não se pode pretender, por exemplo, que o sigilo bancário se preste para acobertar irregularidades passíveis de apuração pelos agentes do Fisco.

O ordenamento jurídico brasileiro, inclusive, embora sempre reconhecendo o sigilo das informações bancárias, tem uma larga tradição em franquear o acesso a essas informações aos agentes do Fisco. Assim, a Lei nº 4.595, de 1964, já prescrevia no seu art. 38, *in verbis*:

Lei nº 4.595, de 1964:

Art. 38 — As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

[...]

§ 5º Os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderão proceder a exames de documentos, livros e registros de contas de depósitos, quando houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente.

§ 6º O disposto no parágrafo anterior se aplica igualmente à prestação de esclarecimentos e informes pelas instituições financeiras às autoridades fiscais, devendo sempre estas e os exames ser conservados em sigilo, não podendo ser utilizados senão reservadamente.

O próprio Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar, expressamente determina que as instituições financeiras devem prestar informações sobre negócios de terceiros, o que, obviamente, inclui as operações financeiras, silenciando, inclusive, sobre a exigência de prévio processo administrativo instaurado:

Lei nº 5.172, de 1966:

Art. 197 - Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

ii - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras.

Ainda nesse mesmo sentido, foi editada, posteriormente, a Lei nº 8.021, de 1990, ampliando, inclusive, o rol das instituições obrigadas a prestar informações ao Fisco:

Lei nº 8.021, de 1990:

Art. 7º - A autoridade fiscal do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento poderá proceder a exames de documentos, livros e registros das bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, bem como solicitar a prestação de esclarecimentos e informações a respeito de operações por elas praticadas, inclusive em relação a terceiros.

Art. 8º - Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964.

Parágrafo único - As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de dez dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento desse prazo, a penalidade prevista no 1º do art. 7º.

Finalmente, a Lei complementar nº 105, de 2001, a qual versa expressamente sobre o dever de sigilo das instituições financeiras em relação às operações financeiras de seus clientes, fez a ressalva quanto ao acesso a essas informações pelos agentes do Fisco, a saber:

Lei Complementar nº 105, de 2001:

Art. 1º - As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

[...]

3º Não constitui violação do dever de sigilo:

[...]

VI - a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.

[...]

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

Como se vê, o ordenamento jurídico brasileiro de há muito vem estabelecendo, em caráter sempre excepcional e em determinadas condições previamente

estabelecidas, o acesso a informações bancárias dos contribuintes pelos agentes do Fisco. Assim, a legislação brasileira tem, insistentemente, se inclinado no sentido da relativização do alcance do sigilo bancário, prevendo expressamente as situações excepcionais em que se admite a abertura daquelas informações.

Por outro lado, não se deve esquecer que os agentes do Fisco, assim como os auditores do Banco Central do Brasil, e as próprias instituições financeiras, estão sujeitos ao dever de manter sigilo das informações a que tenham acesso em função de suas atividades.

Desse modo, a rigor, sequer se pode falar em quebra de sigilo, mas em mera transferência deste.

Assim, resta afastada a argumentação em relação à quebra irregular de sigilo bancário, já que há permissão legal para que o Estado, através de seus agentes fazendários, com fins públicos (arrecadação de tributos), visando o bem comum, possa ter acesso aos dados protegidos, originariamente, pelo sigilo bancário. Nesse sentido, leia-se a opinião de Bernardo Ribeiro de Moraes, contida no Compêndio de Direito Tributário, Ed. Forense, 1a. Edição, 1984, pág. 746:

“O sigilo dessas informações, inclusive o sigilo bancário, não é absoluto. Ninguém pode se eximir de prestar informações, no interesse público, para o esclarecimento dos fatos essenciais e indispensáveis à aplicação da lei tributária. O sigilo, em verdade, não é estabelecido para ocultar fatos, mas sim, para revestir a revelação deles de um caráter de excepcionalidade. Assim, compete à autoridade administrativa, ao fazer a intimação escrita, conforme determina o Código Tributário Nacional, estar diante de processos administrativos já instaurados, onde as respectivas informações sejam indispensáveis.”

Desta forma, dentro dos limites estabelecidos pelos textos legais que tratam o assunto, os Auditores Fiscais da Receita Federal poderão proceder a exames de documentos, livros e registros de contas de depósitos, quando houver processo fiscal administrativo instaurado e as respectivas informações sejam consideradas indispensáveis pela autoridade competente.

Quanto à menção de que a obtenção dos dados bancários teria se realizado sem o cumprimento das disposições do Decreto 3.724/2001, o contribuinte não aponta qual disposição não teria sido cumprida, tratando-se, deste modo, como ressaltado na decisão recorrida, “*de mera afirmação genérica, desprovida de qualquer sustentação fática*”.

Não há que falar, portanto, em violação ilegal ou ilegítima de sigilo bancário, razão pela qual rejeita-se esta preliminar.

No mérito, questiona o recorrente o acréscimo patrimonial apontado para o ano-calendário 2005. Sustenta que a autoridade fiscal não considerou o valor do saldo da conta-corrente nº 013055658-2, existente em 31 de dezembro de 2004, em nome de Alexandra Miguel Cruz Tavares, a época sua dependente e esposa, sendo declarante em conjunto na DIRPF apresentada.

Neste ponto, assiste razão ao contribuinte.

Conforme se pode verificar no Informe de Rendimentos Financeiros emitido pelo Banco Bradesco S/A, à fl. 645, há a informação de que, em 31/12/2004, Alexandra Miguel Cruz Tavares, cônjuge e dependente do recorrente, detinha saldo na conta corrente nº 013055658-2, do antes Banco do Estado do Maranhão (migração para a conta nº 210319-2, da agência 2192, do Bradesco), no valor de R\$ 24.416,62.

Todavia, na autuação, percebe-se que a autoridade lançadora não se valeu desta informação no Demonstrativo de Variação Patrimonial a descoberto que elaborou para o ano base de 2005, muito embora em seus cálculos tenha o autuante considerado como origem de recursos para o mês de Janeiro/2005 os valores inerentes a rendimentos líquidos recebidos pelo cônjuge (R\$ 11.553,27), bem como os saldos credores existentes em contas correntes do próprio autuado (R\$ 21.783,23).

Frise-se ainda que esta quantia, mantida na data de 31/12/2004 em conta de depósito do cônjuge do contribuinte, foi devidamente declarada na DIRPF do exercício 2006, ano-calendário 2005, às fls. 09/13, conforme “item 9 – Declaração de Bens e Direitos”. Destaque-se que referida declaração foi tempestivamente apresentada pelo recorrente.

Assim, tem-se que o valor de R\$ 24.416,62 deve ser considerado como fonte/origem de recursos no Demonstrativo de Variação Patrimonial a descoberto às fls. 607/608, como origem de recursos no início do ano-calendário 2005. Note-se que esse montante é suficiente para elidir o acréscimo patrimonial a descoberto apurado para os meses de janeiro e março de 2005, respectivamente, nos valores de R\$ 282,22 e R\$ 21.520,40.

Quanto às deduções a título de despesas médicas pleiteadas pelo recorrente e que foram glosadas pela autoridade lançadora, cabe trazer à colação o disposto no artigo 8º, inciso II, e § 2º, da Lei nº 9.250, de 1995, “*in verbis*”:

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

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

II - das deduções relativas:

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

Em conformidade com o artigo 11, § 3º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, todas as deduções estarão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

Assim, sempre que entender necessário, a fiscalização tem a prerrogativa de exigir a comprovação ou justificação das despesas deduzidas.

Vale ainda mencionar que a lei pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para este o ônus probatório.

E referido dispositivo está em consonância com o princípio de que o ônus da prova cabe a quem a alega. Nesse sentido, o art. 333 do Código de Processo Civil prevê que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Assim, ante ao valor das deduções pleiteadas, cabe ao fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 11, § 4º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943. A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o sujeito passivo o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve este assumir as conseqüências legais, resultando no não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação.

No caso concreto, em relação à despesa médica que teria sido efetuada com a Dra. Marjorie G. de Brito Araújo, no valor total de R\$ 1.960,00, no decorrer do ano de 2005,

alega o contribuinte que se refere a sessões fonoterápicas em atendimento à sua esposa, declarante em conjunto, sendo que referidos recibos já teriam sido apresentados.

Todavia, como bem asseverou a decisão recorrida, tais documentos não constam dos autos. Nesse ponto, incumbe dizer que a regra geral é que as provas sejam apresentadas junto com a impugnação, pois cabe ao autuado, na fase de instrução ou na impugnatória, a comprovação dos atos por ele praticados, ou por terceiros, a teor do § 4º, e alíneas do art. 16 do Decreto 70.235, de 1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal.

Destaque-se que a glosa em comento se deu em razão da ausência de comprovação da referida despesa, assim, o vício a ser sanado permanece o mesmo, visto que também nesta fase recursal nenhuma documentação foi apresentada pelo contribuinte no sentido de elidir esta parcela da exigência tributária.

No que se refere à despesa de R\$ 500,00, nos termos do recibo à fl. 53, trata-se de aquisição de vacinas, situação não abrangida pela legislação de regência com vistas à dedução deste dispêndio da base de cálculo do imposto de renda.

Nesse contexto, não há como se admitir a dedução das pretensas “despesas médicas” havidas no ano-calendário de 2005 com a profissional Marjorie G. de Brito Araújo (R\$ 1.960,00), e com a empresa Cediti - Clínica de Doenças Tropicais (R\$ 500,00).

Isto posto, **VOTO** em **REJEITAR** as preliminares suscitadas e, no mérito, em **DAR provimento parcial** ao recurso tão-somente para acatar o montante de R\$ 24.416,62 como origem de recursos em janeiro de 2005, para fins de apuração da variação patrimonial a descoberto.

Assinado digitalmente
Antonio de Pádua Athayde Magalhães