



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.722227/2008-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.207 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de setembro de 2022
Recorrente PAULO DEMÓCRITO DE SÁ CAIRES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

IRPF. DECLARAÇÃO RETIFICADORA. PERDA DA ESPONTANEIDADE.

O início da ação fiscal, caracterizado pela ciência do contribuinte quanto ao primeiro ato de ofício praticado por servidor competente, afasta a espontaneidade do sujeito passivo em relação a atos anteriores e obsta a retificação das Declarações de Ajuste Anual relacionadas ao procedimento instaurado. Súmula CARF nº 33.

PERDA DA ESPONTANEIDADE. DECRETO N. 70.235/72, ART.7º, §1.

O Decreto n. 70.235/72, em seu art. 7º, §1º, dispõe que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. Ainda que o contribuinte não tenha sido sujeito passivo da ação fiscal, se envolvido, como é o caso, nas infrações verificadas, ocorre a perda da espontaneidade.

IRPF. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção (Súmula CARF nº 12).

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. AÇÃO JUDICIAL TRABALHISTA.

Constituem rendimento bruto sujeito à incidência do Imposto de Renda todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, independentemente da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. AÇÃO TRABALHISTA. ACORDO. DISCRIMINAÇÃO DE VERBAS. TRIBUTAÇÃO.

São tributáveis os rendimentos informados em Declaração de Imposto Retido na Fonte (DIRF), pela fonte pagadora, como pagos ao contribuinte e por ele omitidos na declaração de ajuste anual. O ônus da prova de discriminar a natureza das verbas (se indenizatórias ou remuneratórias com caráter salarial) em ação trabalhista é do contribuinte. Havendo prova quanto a discriminação das verbas e sua homologação judicial, deve ser excluído do lançamento o valor das verbas de caráter indenizatório.

RECLAMATÓRIA TRABALHISTA. RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. VERBAS RESCISÓRIAS. ACORDO TRABALHISTA. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. MULTA DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO (FGTS). NÃO INCIDÊNCIA.

Não há incidência de imposto de renda sobre o aviso prévio indenizado e a multa do FGTS, até o limite garantido pela lei trabalhista ou por convenção coletiva, pagos em acordo homologado na Justiça do Trabalho decorrente de rescisão imotivada do contrato de trabalho.

RECLAMATÓRIA TRABALHISTA. RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. ACORDO TRABALHISTA. FÉRIAS INDENIZADAS E RESPECTIVO TERÇO CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL Nº 1.111.223/SP. NÃO INCIDÊNCIA.

Não há incidência de imposto de renda sobre as férias proporcionais e respectivo terço constitucional convertidos em pecúnia quando da rescisão do contrato de trabalho.

ACORDO TRABALHISTA. NATUREZA DAS VERBAS. AUSÊNCIA DE DISCRIMINAÇÃO.

Na impossibilidade de discriminar a natureza e os respectivos montantes de cada verba recebida no bojo de acordo trabalhista, para identificar a natureza indenizatória ou não, ou hipótese de isenção, a incidência do Imposto de Renda ocorre sobre o valor total recebido.

INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. FATOR RELEVANTE. ART. 43, I e II, do CTN.

Fator determinante para se verificar a incidência ou não do imposto de renda (mesmo sobre os valores classificados como indenização) não é simplesmente o seu caráter remuneratório ou indenizatório, mas sim a ocorrência ou não de acréscimo na esfera patrimonial do beneficiado.

RENDIMENTOS RECEBIDOS EM AÇÃO TRABALHISTA. VERBA DESIGNADA GENERICAMENTE COMO INDENIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA DE ISENÇÃO.

Para que determinada verba paga em decorrência de ação trabalhista seja considerada isenta do imposto de renda, não basta designá-la como indenizatória, pois é necessário o enquadramento legal específico em alguma das hipóteses legais de isenção.

IRPF. JUROS DE MORA. ATRASO NO PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO. STF.

O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE n.º 855.091/RS, em sede de repercussão geral (Tema 808) e com aplicação obrigatória no âmbito deste Conselho, conforme dispõe o art. 62, § 2º, do RICARF, fixou a tese no sentido de que não incide imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. PRESUNÇÃO LEGAL. NECESSIDADE DE PROVAR AS ORIGENS DOS RECURSOS.

A variação patrimonial não justificada através de provas inequívocas da existência de rendimentos tributados, não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte, à disposição do contribuinte dentro do período mensal de apuração está sujeita à tributação. Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos que justifiquem o acréscimo patrimonial.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis os valores relativos aos acréscimos patrimoniais a descoberto, apurados mensalmente, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos ou não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA.

A aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos patrimoniais autoriza o lançamento do imposto sobre a renda, salvo se o contribuinte comprovar que o aumento do patrimônio teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.

GLOSA DE DEDUÇÕES. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Na declaração de rendimentos somente poderão ser deduzidas as despesas de previdência oficial, previdência privada/FAPI, dependentes, despesas médicas, pensão judicial, despesas de instrução e doações a fundos da criança e do adolescente referentes ao contribuinte e a seus dependentes, quando preenchidos os requisitos previstos na legislação de regência.

DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS. DEDUTIBILIDADE. DO RECIBO. EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

A apresentação de recibos com atendimento dos requisitos do art. 80 do RIR/99, é condição de dedutibilidade de despesa, mas não exclui a possibilidade de serem exigidos elementos comprobatórios adicionais, da efetiva prestação do serviço, tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente e de seu efetivo pagamento.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

O princípio da verdade material, que rege o Processo Administrativo Fiscal, não afasta a necessidade de prova das alegações de defesa contrárias ao

lançamento fiscal. Comprovado que o procedimento fiscal levado a efeito atende às normas regulamentares, não há que se falar em falta de atendimento à verdade material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo da omissão de rendimentos, as seguintes rubricas: a) Aviso Prévio Indenizado (R\$ 5.000,00); b) Indenização do FGTS e Multa de 40% do FGTS (R\$ 53.668,80); e c) Férias Indenizadas (R\$ 5.000,00).

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 340 e ss).

Pois bem. A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Salvador (BA) emitiu em nome do contribuinte acima identificado Auto de Infração (fls. 3/13), referente ao imposto de renda pessoa física, exercícios 2004 a 2005; anos-calendário 2003 a 2005, em procedimento de fiscalização. Detectados rendimentos recebidos de pessoa jurídica – omissão de rendimentos (AC 2004) e acréscimo patrimonial a descoberto (AC 2005) –, bem como deduções indevidas de despesas médicas (AC 2003 e 2004) e de contribuições à previdência privada e Fapi (AC 2004), apurou-se imposto de renda suplementar de R\$ 171.227,59, assim distribuído.

Ano-calendário	Imposto suplementar
2003	6.922,17
2004	50.761,95
2005	113.543,47

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 14/28) descreve toda a ação fiscal, correspondente aos anos-calendário 2003 a 2005, inclusive as infrações detectadas, base do lançamento ora impugnado. Inicialmente, a ação fiscal referia-se a 2005, mas foi ampliada para incluir 2003 e 2004. Durante o procedimento fiscal, o contribuinte, em agosto de 2008, apresentou declarações de ajuste retificadoras para incluir valores em espécie, anteriormente não declarados, para assim justificar liquidez e capacidade financeira, e, no exercício 2006, para também alterar o valor declarado do custo da obra, para o valor parcialmente comprovado no procedimento fiscal.

A análise comparativa dos dados incluídos nas declarações de ajuste anual originais, porque as retificadoras foram apresentadas após o início do procedimento fiscal, com os documentos apresentados pelo contribuinte e com os gastos com cartões de créditos, constataram omissão de rendimentos tributáveis declarados como se isentos fossem (fl. 26) e omissão de rendimentos decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto (excesso de aplicações em relação às origens financeiras, conforme Demonstrativo de Fluxo Financeiro Mensal – fls. 27/28). Detectadas ainda deduções indevidas a título de despesas médicas e de contribuições à previdência privada e Fapi, porque não comprovadas e/ou não comprovado o efetivo pagamento, detalhadas em quadros específicos (fl. 25).

Cientificado, o contribuinte impugnou o lançamento (fls. 305/316), trazendo, em síntese, as seguintes alegações de defesa:

1. Aduz que sempre atendeu às intimações da fiscalização e entregou as informações solicitadas.
2. No mérito, alega que, durante a fiscalização esclareceu que os gastos com cartões de crédito em 2005, decorreram, de recursos provenientes de diversas origens, entre as quais, acordo trabalhista homologado judicialmente e saque de FGTS. Outro equívoco da fiscalização foi deixar de considerar, no Demonstrativo de Fluxo Financeiro Mensal elaborado pelo autuante, como saldo inicial, em 2005, o saldo final de 2004, conforme retificadoras apresentadas.
3. A respeito dos rendimentos recebidos na ação trabalhista, alega que a fiscalização argumenta, equivocadamente, que o total do pagamento tem natureza salarial, como indicado em Dirf, argumento este anulado pelos próprios dados da Dirf e do informe de rendimentos apresentados pela fonte pagadora, base de sua declaração, tendo aí informado, corretamente, com base em acordo homologado, rendimentos tributáveis de R\$ 147.676,66, porque o restante, de R\$ 153.668,80, mais R\$ 325.262,07, de FGTS, inclusive multa de 40%, são rendimentos não tributáveis.
4. Enfim, os rendimentos tributáveis não são 94,74% do valor recebido como quer a fiscalização, desconsiderando a especificação das verbas contidas no acordo trabalhista. Alega ainda a incompetência do auditor fiscal em arbitrar valores a respeito da composição das verbas trabalhistas, e quanto à questão fática, as informações da fonte pagadora em Dirf são incorretas e contrariam as informações do informe de rendimentos, pois ambos indicam rendimentos não tributáveis, de R\$ 153.668,80, sendo inaceitável que incida imposto de renda sobre verbas indenizatórias, tais como juros e pagamentos de férias, como vem decidindo o STJ.
5. Alega ainda que a movimentação financeira na conta corrente do BankBoston é perfeitamente compatível com os recursos auferidos. Cita os extratos de 2004, cujos saques através de cheques pagos no caixa e saques 24 horas resultaram em R\$ 309.368,00 (fl. 310), recursos suficientes para pagar os cartões de créditos (BankBoston e American Express), despesas médicas, custos da construção etc.
6. Tal demonstração derruba a suspeita da fiscalização quanto à falta de comprovação da origem dos recursos. Apresenta quadros de demonstrativo financeiro (fls. 311/312), com presumidos recursos líquidos (receitas – despesas), de R\$ 340.376,28, em 2004, transferidos para 2005, obtendo então, para este ano, o valor excedente de R\$ 109.123,47.
7. A respeito das declarações retificadoras, desconsideradas pela fiscalização, alega que o procedimento fiscal, inicialmente, foi limitado ao ano-calendário 2005, portanto era lícito ao contribuinte retificar o ano-calendário 2004, como efetivamente fez, sem reduzir, mas sim aumentar o imposto devido, devidamente recolhido. E conclui pela legitimidade e validade da Dirf exercício 2005 retificada.
8. Quanto às despesas médicas glosadas, aduz que realizou os pagamentos em espécie, conforme sua capacidade financeira.

9. Finaliza, requerendo a improcedência do lançamento.
10. Anexa à impugnação, além do documento de identidade (fl. 317), comprovante de rendimentos emitidos pela Caraíba Metais S.A. (fl. 318), documentos relacionados a despesas médicas (recibos e notas fiscais – fls. 319/324), termo de rescisão de contrato de trabalho (fl. 325); guia de FGTS (fl. 326), extratos de conta vinculada (fls. 327/333), acordo trabalhista (fls. 334/336) e extrato da Dirf da fonte pagadora (fl. 337).

Registra-se que nada foi alegado a respeito da dedução indevida a título de contribuição à previdência privada no ano-calendário 2004.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil**, por meio do Acórdão de e-fls. 340 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação procedente em parte**, com a **manutenção parcial** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

DEDUÇÃO. INADMISSIBILIDADE.

Inadmissível a dedução se não comprovadas as exigências legais para a dedutibilidade, inclusive a apresentação de documentação hábil e idônea.

ACORDO PARTICULAR. ISENÇÃO

O acordo em particular não pode definir isenções.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Subsiste o lançamento quando a omissão de rendimentos apontada não é descaracterizada.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ORIGEM DE RECURSOS.

Sujeita-se à tributação a variação patrimonial apurada, não justificada por rendimentos declarados/comprovados, por caracterizar omissão de rendimentos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Resumidamente, entendeu a DRJ por considerar a comprovação de mais R\$ 2.571,30 de despesas médicas (R\$ 13.662,22 – R\$ 11.090,92), relativas ao Bradesco Saúde (R\$ 2.243,30) e ao Labchecap (R\$ 328,00), de modo a exonerar R\$ 707,11 (27,5% de R\$ 2.571,30) do imposto de renda suplementar no ano-calendário 2004 e a manter o imposto de renda suplementar, de R\$ 170.520,48,

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 359 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos tecidos em sua impugnação.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminar.

Preliminarmente, o recorrente insiste na tese de que não houve a perda da espontaneidade, alegando que a ampliação do procedimento fiscal, que incluiu, além do ano-calendário 2005, os anos-calendário 2003 e 2004, teria ocorrido apenas em 03/10/2008, de modo que deve ser considerada a Retificação da Declaração de 2004, efetuada em 14/08/2008.

Dessa forma, entende que o lançamento, no que tange ao ano-calendário de 2004, é nulo, por desconsiderar a nova e regular situação fática imprimida pela retificação efetuada.

Contudo, entendo que não assiste razão ao recorrente.

Compulsando aos autos, verifico que, apesar de os anos-calendário 2003 e 2004 terem sido objeto de Intimação Fiscal apenas com o Termo de Intimação Fiscal nº 0003 (e-fls. 181 e ss), com ciência ao contribuinte em 15/10/2008, tendo sido a Declaração Retificadora, relativa ao ano-calendário 2004, transmitida em 19/08/2008 (e-fls. 168 e ss), não há que se falar em espontaneidade do sujeito passivo, por se tratar de infração estritamente relacionada com o objeto de investigação inicial da fiscalização, qual seja, o ano-calendário 2005.

A propósito, o próprio contribuinte, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0002 (e-fls. 146 e ss), com ciência em 12/06/2008, reconhece tal fato, na medida em que apresenta justificativas e documentos referentes ao ano-calendário 2004 (e-fls. 148 e ss) para justificar seu incremento patrimonial no ano-calendário 2005.

Dessa forma, após o início da ação fiscal, pois, findou-se o direito à espontaneidade da contribuinte, nos termos do art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

A propósito, o Decreto n. 70.235/72, em seu art. 7º, § 1º, dispõe que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Vale dizer, ainda, que o art. 138, do CTN, aduz que não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Essa situação, inclusive, não passou despercebida pela fiscalização que, por sua vez, teceu as seguintes considerações sobre a declaração retificadora apresentada durante o curso do procedimento fiscal:

[...] Acerca das declarações retificadoras apresentadas pelo contribuinte após o início da ação fiscal incluindo valores em espécie, anteriormente não declarados, para justificar

liquidez e capacidade financeira face aos dispêndios efetuados, registre-se que de acordo com o Art. 5º da IN SRF nº579/2005:

Art. 5º - A declaração retificadora não será aceita quando:

a) for apresentada durante o procedimento fiscal, nos termos do Art. 7º, inciso 1 e §1º, do Decreto nº70.235, de 6 de março de 1972;

b) Decreto nº70.235, de 6 de março de 1972, Art. 70, Inciso I e § 1º:

Art. 7º - O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II

III

§ 1º - O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Os recursos disponíveis no final do ano calendário só podem ser aproveitados no ano seguinte mediante prova incontestada de sua existência, através de documentação bancária, no ano-calendário que foi declarado (espontaneamente). O simples fato de constar de Declaração de Ajuste Anual nada prova, sobretudo com a agravante de o contribuinte ter retificado suas declarações após o início do procedimento fiscal, as quais, serviram somente para ajustar as disponibilidades financeiras (moeda corrente). Neste contexto, não pode o contribuinte retificar a declaração de rendimentos depois de iniciado o procedimento fiscal, de modo que as declarações retificadoras não serão acatadas.

Quanto aos demonstrativos financeiros 1 e II (anexo 2 e 4), não comprovam a disponibilidade em espécie, visto que o "dinheiro em espécie" no mês de dezembro, somente poderá ser considerado no mês de janeiro do ano seguinte, se comprovado através de movimentação financeira em data próxima ao final do ano, onde se verifica a disponibilidade financeira propriamente dita e, se declarado espontaneamente.

A decisão recorrida, a meu ver, também se manifestou acertadamente sobre a situação dos autos, tendo apresentado a seguinte fundamentação:

[...] Quanto às declarações retificadoras apresentadas merece registro que expressa determinação legal torna ineficaz a declaração retificadora do exercício 2006, apresentada em agosto de 2008, em virtude da existência do procedimento fiscal, instaurado anteriormente, e renovado com as diversas intimações e reintimações.

Na retificadora do exercício 2005, ND 05/37.650.849, de 19/08/2008, há inclusão, na relação de bens e direitos, de recursos em moeda corrente nacional, em 31/12/2004, de R\$ 144.467,41, que sequer foi comprovado documentalmente. Merece registro o fato de que independente da regularidade ou não desta retificadora, não é admissível usar tais informações retificadas para alterar o lançamento do ano-calendário 2005, porque equivaleria a aceitar a alteração da própria declaração exercício 2006.

Entendimento em sentido contrário, a meu ver, seria prestigiar a má-fé do recorrente que, após o início da ação fiscal, decidiu por incluir valores em espécie, anteriormente não declarados, para justificar liquidez e capacidade financeira face aos dispêndios efetuados, para o ano-calendário seguinte, o que acabaria por inviabilizar qualquer procedimento fiscal.

Nesse contexto, tem-se que o início da ação fiscal, caracterizado pela ciência do contribuinte quanto ao primeiro ato de ofício praticado por servidor competente, afasta a espontaneidade do sujeito passivo em relação a atos anteriores e obsta a retificação das Declarações de Ajuste Anual relacionadas ao procedimento instaurado (Súmula CARF nº 33).

Dessa forma, afasto a preliminar levantada pelo recorrente.

3. Mérito.

Conforme narrado, o Auto de Infração (fls. 3/13) é referente ao imposto de renda pessoa física, exercícios 2004 a 2005; anos-calendário 2003 a 2005, que, em procedimento de fiscalização foram detectados rendimentos recebidos de pessoa jurídica – omissão de rendimentos (AC 2004) e acréscimo patrimonial a descoberto (AC 2005) –, bem como deduções indevidas de despesas médicas (AC 2003 e 2004) e de contribuições à previdência privada e Fapi (AC 2004), tendo sido apurado o imposto de renda suplementar de R\$ 171.227,59.

Registra-se que nada foi alegado a respeito da dedução indevida a título de contribuição à previdência privada no ano-calendário 2004, seja na impugnação ou no Recurso Voluntário.

Ao que se passa a analisar em confronto com as alegações do sujeito passivo.

3.1. Omissão de Rendimentos – Acordo trabalhista.

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 14 e ss), o lançamento em epígrafe diz respeito à omissão de rendimentos caracterizada por rendimentos de natureza tributável, declarados como se isentos fossem, apurados por diferença. É de se ver:

Fonte Pagadora	Rendimentos Tributáveis		
	Apurado em fiscalização	Declaração de ajuste	Diferença
Caraíba Metais S/A	307.023,95	147.676,66	- 159.349,29

A decisão recorrida entendeu que por não haver sentença judicial quanto ao mérito do pleito, no que diz respeito à composição das prestações, não se poderia dizer que foi fixada pelo poder público a natureza jurídica da obrigação imposta ao reclamado. Fixada em acordo particular, homologado judicialmente, esta solução não pode ser oposta contra terceiros, neste caso contra a Fazenda Pública, quando visa eximir a verba da incidência do imposto de renda. Isso porque, a função do Estado no ato homologatório seria meramente administrativa, e não jurisdicional, de modo que o montante fixado no acordo perderia a referência ao que efetivamente era devido em termos de obrigação trabalhista.

Em outras palavras, de acordo com a DRJ, o fato de se ter estipulado em acordo trabalhista homologado judicialmente que os valores pagos ao recorrente são relativos a indenizações não torna a verba isenta.

Em seu recurso, o contribuinte repete os argumentos tecidos em sua impugnação.

Inicialmente, alega que, em 30/03/2004, celebrou Acordo Trabalhista com o seu então empregador, a Caraíba Metais S/A, o qual foi homologado pelo Juiz do Trabalho da 1ª Vara de Simões Filho, mediante a qual a reclamada lhe pagou a quantia líquida de R\$ 181.752,95, tendo sido confirmado pela decisão judicial que “grande parte” consistiriam em parcelas não tributáveis.

Afirma, pois, que houve coisa julgada em relação à discriminação das verbas trabalhistas que compuseram o acordo, de modo que o agente fiscal não poderia se sobrepor aos termos constantes de decisão judicial transitada em julgado.

Dessa forma, alega que deve ser julgado improcedente o auto de infração no que toca às verbas oriundas do acordo trabalhista, tendo em vista que a sua maioria são isentas e a outra parte teria sido declarada, já tendo ocorrido a incidência regularmente do IR correspondente ao período.

Ad argumentandum tantum, ainda que fosse julgado procedente o lançamento, alega que a responsabilidade não lhe caberia, por ser empregado e então mero contribuinte sem responsabilidade pelo pagamento, que, em razão de previsão expressa do art. 46 da Lei 8.541/92, ficaria a cargo do empregador.

E, por fim, alega que, ainda que fosse o contribuinte responsável pelo pagamento do crédito tributário objurgado, pugna que não incide imposto de renda sobre os juros moratórios legais vinculados a verbas trabalhistas reconhecidas em decisão judicial.

Pois bem. Entendo que a decisão recorrida merece alguns reparos pontuais.

A começar, não prospera a tese de defesa, segundo a qual, o recebimento de rendimentos sujeitos à tributação na fonte, mas que não sofreram retenção e recolhimento, seriam de responsabilidade exclusiva da fonte pagadora.

Isso porque, no caso, o lançamento tributário não diz respeito à falta de retenção do imposto de renda pela fonte pagadora, mas sim, o fato de o recorrente ter omitido da tributação, na declaração de ajuste anual, rendimentos auferidos no ano-calendário de 2004.

Ademais, a retenção de imposto de renda pela fonte pagadora é uma antecipação de pagamento de imposto. Os rendimentos tributáveis e as antecipações de pagamento (como o imposto de renda retido na fonte) devem ser informados na declaração de ajuste anual, e, conforme o caso, haverá saldo de imposto a pagar ou a restituir ao contribuinte. Isso é o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000 de 26/03/1999:

Art. 83. A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, e Lei nº 9.477, de 1997, art. 10, inciso I):

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 ao somatório dos valores de que tratam os arts. 74, 75, 78 a 81, e 82, e da quantia de um mil e oitenta reais por dependente.

Parágrafo único. O resultado da atividade rural apurado na forma dos arts. 63 a 69 ou 71, quando positivo, integrará a base de cálculo do imposto (Lei nº 9.250, de 1995, arts. 9º e 21).

(...)

Art. 87. Do imposto apurado na forma do artigo anterior, poderão ser deduzidos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 12):

(...)

IV – o imposto retido na fonte ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo;

§2º O imposto retido na fonte somente poderá ser deduzido na declaração de rendimentos se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos, ressalvado o disposto nos artigos. 7º, §1º e 2º, e 8º, §1º (Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 55).

Art. 88. O montante determinado na forma do artigo anterior constituirá, se positivo, saldo do imposto a pagar (art. 104) e, se negativo, valor a ser restituído (Lei nº 9.250, de 1995, art. 13).

Inclusive, essa questão já está superada neste Colegiado, tendo sido, inclusive, objeto de súmula, conforme se depreende abaixo:

Súmula CARF nº 12:

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.

Ademais, eventual determinação judicial para que o ex-empregador efetuasse a retenção e o recolhimento do imposto de renda não retira a obrigação do contribuinte de oferecer à tributação os rendimentos em sua declaração de ajuste.

Dessa forma, tendo a disponibilidade econômica do rendimento, correta é a sua inclusão no polo passivo da demanda.

Para além do exposto, cumpre pontuar que a legislação tributária define o fato gerador do imposto de renda, conforme CTN, art. 43, da seguinte forma:

Art. 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Tem-se, pois, que o fator determinante para se verificar a incidência ou não do imposto de renda (mesmo sobre os valores classificados como indenização) não é simplesmente o seu caráter remuneratório ou indenizatório, mas sim a ocorrência ou não de acréscimo na esfera patrimonial do beneficiário.

Também em relação à tributação dos valores recebidos em decorrência da ação trabalhista, é importante destacar que **a incidência do imposto de renda dá-se sobre o rendimento bruto auferido**, conforme disposto nos artigos 3º e 12, da Lei nº 7.713/88, *in verbis*:

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

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

(...)

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

(...)

Art. 12. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá, no mês do recebimento ou crédito, sobre o total dos rendimentos, diminuídos do valor das despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.

Em relação à tributação dos rendimentos recebidos em decorrência de ação trabalhista, assim dispõe o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99:

Art. 56. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá no mês do recebimento, sobre o total dos rendimentos, inclusive juros e atualização monetária (Lei nº 7.713, de 1988, art. 12).

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, poderá ser deduzido o valor das despesas com ação judicial necessárias ao recebimento dos rendimentos, inclusive com

advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização (Lei nº 7.713, de 1988, art. 12).

Dessa forma, nos termos da legislação de regência, constituem rendimento bruto sujeito à incidência do Imposto de Renda todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, independentemente da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Nos casos de rendimentos recebidos de ação trabalhista, o rendimento bruto será tributável (isto é, não haverá dedução do INSS e do IRRF), a não ser que haja a discriminação judicial que permita identificar que alguma parte do rendimento tenha natureza “isenta” ou não tributável, nos termos do art. 6º da Lei nº 7.713/88.

Em relação às parcelas sobre as quais não incide o imposto de renda, cabe trazer à baila o disposto no art. 6º, da Lei nº 7.713, de 1988, que indicou quais seriam os rendimentos “isentos”, assim dispondo:

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas: [...]

V - a indenização e o aviso prévio pagos por despedida ou rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido por lei, bem como o montante recebido pelos empregados e diretores, ou respectivos beneficiários, referente aos depósitos, juros e correção monetária creditados em contas vinculadas, nos termos da legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço;

Ademais, dispõe o inciso XX do artigo 39 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, republicado em 17 de junho de 1999 (RIR/99) – inserido no capítulo que trata dos rendimentos isentos ou não tributáveis – o seguinte:

Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

[...]

Indenização por Rescisão de Contrato de Trabalho e FGTS

XX - a indenização e o aviso prévio pagos por despedida ou rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido pela lei trabalhista ou por dissídio coletivo e convenções trabalhistas homologados pela Justiça do Trabalho, bem como o montante recebido pelos empregados e diretores e seus dependentes ou sucessores, referente aos depósitos, juros e correção monetária creditados em contas vinculadas, nos termos da legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso V, e Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, art. 28);

As disposições do inciso XX do artigo 39 do RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 29 de março de 1999), tendo como base o art. 6º da Lei nº 7.713, de 1988, estabelecem que os rendimentos percebidos em cumprimento da legislação do FGTS são isentos. O mesmo ocorre em relação ao aviso prévio, enquanto dentro do limite garantido pela lei trabalhista.

Conforme se verifica, as indenizações isentas são aquelas previstas na Consolidação das Leis do Trabalho, mais especificamente nos arts. 477 (aviso prévio, não trabalhado, pago com base na maior remuneração recebida pelo empregado na empresa) e 499 (indenização proporcional ao tempo de serviço a empregado despedido sem justa causa, que só

tenha exercido cargo de confiança em mais de dez anos), no art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984 (indenização equivalente a um salário mensal, ao empregado dispensado, sem justa causa, no período de 30 dias que antecede à data de sua correção salarial), e na legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966, alterada pela Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990.

Em se tratando de valores recebidos em ação trabalhista, no bojo de acordo celebrado entre as partes e homologado judicialmente, na impossibilidade de discriminar a natureza e os respectivos montantes de cada verba recebida, para identificar a natureza indenizatória ou não, ou hipótese de isenção, a incidência do Imposto de Renda ocorre sobre o valor total recebido. Ou seja, para determinada verba não sofrer tributação do IRPF, é necessário que a rubrica esteja listada dentre uma das hipóteses de isenção ou não estar amparada pelo conceito de renda, como, por exemplo, estar comprovada sua natureza indenizatória.

Dessa forma, são tributáveis os rendimentos informados em Declaração de Imposto Retido na Fonte (DIRF), pela fonte pagadora, como pagos ao contribuinte e por ele omitidos na declaração de ajuste anual, de modo que o ônus da prova de discriminar a natureza das verbas (se indenizatórias ou remuneratórias com caráter salarial) em ação trabalhista é do contribuinte. Havendo prova quanto à discriminação das verbas e sua homologação judicial, deve ser excluído do lançamento o valor das verbas de caráter indenizatório.

No caso em questão, os rendimentos pagos ao interessado resultaram de composição entre as partes, tendo sido acordado que o valor ajustado para a conciliação seria de R\$ 192.086,00 (bruto) e que para fins de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda, as verbas salariais totalizariam o montante de 20% do valor acordado, correspondente a R\$ 38.417,20 e que as verbas indenizatórias corresponderiam a 80%, totalizando R\$ 153.668,80 e que estas estariam isentas do Imposto de Renda,

Nesse sentido, o total recebido por meio de acordo trabalhista foi o seguinte (e-fls. 14 e ss):

FGTS + 40%	53.668,80
Aviso prévio indenizado	5.000,00
Aviso prévio adicional	5.000,00
Indenização adicional	80.000,00
Férias indenizadas	5.000,00
Gratificação de férias	5.000,00
Total	153.668,80 (80%)
Verbas salariais	38.417,20 (20%)
TOTAL BRUTO	192.086,00

De início, cumpre pontuar que o pagamento de aviso prévio indenizado e da multa do FGTS não constitui rendimentos tributáveis, conforme se verifica do art. 6º, inciso V, da Lei nº 7.713/88 e art. 39, inciso XX, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, vigente à época dos fatos.

Portanto, não há incidência de imposto de renda sobre o aviso prévio indenizado, a multa devida por atraso no pagamento das verbas rescisórias e a multa do FGTS, até o limite garantido pela lei trabalhista ou por convenção coletiva, pagos em acordo homologado na Justiça do Trabalho decorrente de rescisão imotivada do contrato de trabalho.

Assim, não são tributáveis, devendo ser excluídas da base de cálculo, as **indenizações pagas ao notificado a título de Aviso Prévio Indenizado (R\$ 5.000,00), Indenização do FGTS e Multa de 40% do FGTS (R\$ 53.668,80).**

Raciocínio similar, contudo, não pode ser aplicado à rubrica **Aviso Prévio Adicional (R\$ 5.000,00)**, eis que a regulamentação do art. 7º, inciso XXI, da Constituição Federal ocorreu apenas com a superveniência da Lei nº 12.506/2011, motivo pelo qual se trata de verba paga a título de liberalidade.

Para além do exposto, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) assentou o entendimento segundo o qual não incide imposto de renda sobre parcelas indenizatórias como as férias e respectivo terço constitucional quando não gozadas pelo trabalhador e convertidas em pecúnia (Súmula 125 do STJ).

Ademais, segundo o decidido no Recurso Especial (REsp) nº 1.111.223/SP, julgado no rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC/73), o Superior Tribunal de Justiça (STJ) assentou que não há incidência de imposto de renda sobre as férias proporcionais e respectivo terço constitucional convertidos em pecúnia quando da rescisão imotivada do contrato de trabalho.

No mesmo sentido caminhou o enunciado 386 da Súmula do STJ, oriundo de recurso repetitivo, ao dispor que “são isentas de imposto de renda as indenizações de férias proporcionais e o respectivo adicional”.

Assim, não são tributáveis, devendo ser excluídas da base de cálculo, as **Férias Indenizadas (R\$ 5.000,00).**

Em relação à rubrica **Gratificação de Férias (R\$ 5.000,00)**, deve-se destacar, inicialmente, que é regra geral que os valores recebidos a título de férias e licença-prêmio devem integrar a base de cálculo do imposto de renda. Veja-se, a propósito, o disposto no artigo 43 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99:

Art. 43. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidas, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, Lei nº 7.713, de 1988, art. 32, § 42, Lei nº 28.383, de 1991, art. 74, e Lei nº 9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº 1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 12 e 22):

II - férias, inclusive as pagas em dobro, transformadas em pecúnia ou indenizadas, acrescidas dos respectivos abonos;

III - licença especial ou licença-prêmio, inclusive quando convertida em pecúnia.

Essa regra tem sido mitigada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em algumas situações, em face da existência de jurisprudência consolidada dos tribunais superiores. Essas situações especiais estão previstas nos seguintes atos declaratórios exarados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional:

- Ato Declaratório nº 4, de 12/08/2002, publicado no DOU em 15/08/2002: autorizou a dispensa de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, nas ações que cuidam, no mérito, exclusivamente, da "cobrança, pela União, do imposto de renda sobre o pagamento em pecúnia de férias não gozadas - por necessidade do serviço - pelo servidor público, desde que inexistam qualquer outro fundamento relevante".

- Ato Declaratório nº 1, de 18/02/2005, publicado no DOU em 22/02/2005: autorizou a dispensa de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outro fundamento relevante, "com relação às decisões que afastaram a incidência do imposto de renda das pessoas físicas sobre as verbas recebidas em face da

conversão em pecúnia de licença-prêmio e férias não gozadas por necessidade do serviço, na hipótese do empregado não ser servidor público".

- Ato Declaratório nº 5, de 16/11/2005, publicado no DOU em 17/11/2006: dispensou a apresentação de contestação e interposição de recursos e autorizou a desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante, "nas ações judiciais que visem obter a declaração de que não incide imposto de renda sobre férias proporcionais convertidas em pecúnia".

- Ato Declaratório nº 6, de 16/11/2005, publicado no DOU em 17/11/2006: dispensou a apresentação de contestação e interposição de recursos e autorizou a desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante, "nas ações judiciais que visem obter a declaração de que não incide imposto de renda sobre o abono pecuniário de férias de que trata o art. 143 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 12 de maio de 1943".

- Ato Declaratório nº 06, de 01/12/2008, publicado no DOU em 11/12/2008: autoriza a dispensa de apresentação de contestação e interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante, "nas ações judiciais nas quais se discuta a não incidência do imposto de renda sobre o adicional de um terço previsto no art. 72, inciso XVII, da Constituição Federal, quando agregado a pagamento de férias - simples ou proporcionais - vencidas e não gozadas, convertidas em pecúnia, em razão de rescisão do contrato de trabalho".

- Ato Declaratório nº 14, de 01/12/2008, publicado no DOU em 11/12/2008: autoriza a dispensa de apresentação de contestação e interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante, "nas ações judiciais que visem obter a declaração de que não incide a tributação do imposto de renda sobre os valores pagos pelo empregador, a título de férias em dobro ao empregado na rescisão contratual, sob o fundamento de que tal verba possui natureza indenizatória".

No presente caso, entendo que em relação à rubrica **Gratificação de Férias (R\$ 5.000,00)**, deve ser mantida a tributação, pois não há elementos que demonstrem que as férias em questão sejam "férias proporcionais convertida em pecúnia", "férias pagas em dobro", "abono pecuniário de férias de que trata o art. 143 da CLT", nem "férias não gozadas por necessidade do serviço". Deve-se entender, até prova em contrário, que os valores dos referidos períodos correspondem a férias integrais gozadas pelo contribuinte notificado, situação não contemplada em nenhum dos Atos Declaratórios mencionados.

Em relação à rubrica **Indenização Adicional (R\$ 80.000,00)**, melhor sorte não assiste às alegações do recorrente, eis que não comprovou que tais verbas podem enquadradas como rendimentos isentos ou não tributáveis, já que a simples denominação de "indenização" não determina se a verba é tributável ou não.

Para que seja afastada a exigência descrita no lançamento fiscal, é necessário que o valor recebido a título de "indenização" se preste a recompor patrimônio lesado (seria a indenização material), e configure uma reparação e não um acréscimo patrimonial, não tendo sido demonstrado pelo recorrente, ser essa a hipótese dos autos.

Em outras palavras, fator determinante para se verificar a incidência ou não do imposto de renda (mesmo sobre os valores classificados como indenização) não é simplesmente o seu caráter remuneratório ou indenizatório, mas sim a ocorrência ou não de acréscimo na esfera patrimonial do beneficiado.

Neste aspecto, o ônus da prova de discriminar e comprovar a natureza das verbas (se indenizatórias ou remuneratórias com caráter salarial) em ação trabalhista é do contribuinte.

A propósito, não basta a alegação genérica de que no cálculo do rendimento bruto teriam sido incluídas verbas indenizatórias, eis que as alegações devem estar munidas de provas, não bastando a juntada, aos autos, de diversos documentos sem correlacioná-los com a natureza das verbas as quais pretende seja reconhecido o caráter indenizatório.

Nesse contexto, os rendimentos percebidos em decorrência de acordo homologado na Justiça do Trabalho, decorrente de reclamação trabalhista, ainda que a título de "indenização", estão sujeitos a incidência do imposto de renda, desde que não se caracterizem como indenizações "isentas", nos termos do art. 6º da Lei nº 7.713/88 (o que não foi comprovado nos autos).

Assim, entendo que a rubrica **Indenização Adicional (R\$ 80.000,00)** constitui rendimento tributável pelo imposto de renda, dada a ausência de comprovação do caráter indenizatório, bem como a ausência absoluta de qualquer disposição expressa prevista em lei específica em sentido contrário. E, ainda, não há que se falar em reparação por eventual prejuízo ao autor, pois sequer fora demonstrado nos autos.

Noutro giro, o fato de o acordo homologado na ação trabalhista indicar que as partes declaram que a maior parte da verba paga possui natureza indenizatória, não vincula a Fazenda Pública, que não foi parte na referida ação, cujo objeto não era decidir sobre matéria tributária e da qual a Fazenda Pública não foi parte e tampouco trata-se de juízo competente para apreciação de causa de natureza tributária.

Caberia assim ao autuado instruir sua defesa, juntamente com os motivos de fato e de direito, com os documentos que respaldassem suas afirmações, ou entendesse pertinentes a sua comprovação, conforme disciplina o caput e inc. III, do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, bem como o disposto no inciso I, do art. 373 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Também não há que se falar, no caso, em descumprimento do acordo judicial. Em primeiro lugar porque o acordo judicial faz lei entre as partes, e não pode ser usado como justificativa para o não cumprimento das leis tributárias, conforme dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Por fim, cabe destacar que o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE nº 855.091/RS, em sede de repercussão geral (Tema 808) e com aplicação obrigatória no âmbito deste Conselho, conforme dispõe o art. 62, § 2º, do RICARF, fixou a tese no sentido de que **não incide imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função.**

Contudo, no caso dos autos, não houve comprovação acerca da incidência do imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento das verbas que foram objeto de acordo trabalhista, motivo pelo qual, não subsiste o argumento lançado pelo contribuinte.

Dessa forma, consolidando o aqui exposto, entendo que deve ser excluída da base de cálculo da omissão de rendimentos, as seguintes rubricas: **(i) Aviso Prévio Indenizado (R\$ 5.000,00); (ii) Indenização do FGTS e Multa de 40% do FGTS (R\$ 53.668,80); (iii) Férias Indenizadas (R\$ 5.000,00).**

3.2. Acréscimo Patrimonial a Descoberto.

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 14 e ss), o lançamento em epígrafe diz respeito ao acréscimo patrimonial a descoberto apurado no Demonstrativo do Fluxo Financeiro Mensal, no valor de R\$ 412.885,34 corresponde ao excesso de aplicações em relação às origens financeiras (despesas com cartões de crédito; despesas com construção, por exemplo), sem o necessário respaldo de rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte a disposição do contribuinte dentro do período mensal de apuração. O valor apurado foi acrescido aos rendimentos tributados na declaração de ajuste anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva.

A decisão recorrida entendeu que a documentação acostada aos autos, consistente em um simples demonstrativo com presunções de receitas e despesas não comprovadas documentalmente, não comprovaria o alegado. Ademais, quanto às declarações retificadoras apresentadas, entendeu que, em virtude da existência de procedimento fiscal instaurado, torna-se ineficaz a declaração retificadora do exercício 2006, apresentada em agosto de 2008.

Ademais, pontuou que, a inclusão, na relação de bens e direitos, de recursos em moeda corrente nacional, em 31/12/2004, de R\$ 144.467,41, que sequer teriam sido comprovados documentalmente, inclusive independente da regularidade ou não da retificadora, não seria possível de ser admitida para alterar o lançamento do ano-calendário 2005, eis que equivaleria a aceitar a alteração da própria declaração exercício 2006.

Em seu recurso, o contribuinte repete os argumentos tecidos em sua impugnação, no sentido de que a fiscalização utilizou de presunção absolutamente improfícua (os gastos registrados pelas operadoras de cartão de crédito) como sendo ponto final de apuração de um dispêndio não lastreado e com isso de uma omissão de renda, quando na verdade deveria ser ponto de início de investigação no escopo de se averiguar os verdadeiros gastos a que se refere o artigo 6º §10 da Lei 8.021/90.

Ademais, entende que devem ser reapreciadas as provas dos autos, com intuito de ser julgado improcedente o auto de infração em voga, por entender que o acréscimo patrimonial está condizente os rendimentos declarados - inclusive os constantes na declaração retificada regularmente pelo contribuinte.

Inicialmente, cumpre novamente registrar que, apesar de os anos-calendário 2003 e 2004 terem sido objeto de Intimação Fiscal apenas com o Termo de Intimação Fiscal nº 0003 (e-fls. 181 e ss), com ciência ao contribuinte em 15/10/2008, tendo sido a Declaração Retificadora, relativa ao ano-calendário 2004, transmitida em 19/08/2008 (e-fls. 168 e ss), não há que se falar em espontaneidade do sujeito passivo, por se tratar de infração estritamente relacionada com o objeto de investigação inicial da fiscalização, qual seja, o ano-calendário 2005.

A propósito, o próprio contribuinte, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0002 (e-fls. 146 e ss), com ciência em 12/06/2008, reconhece tal fato, na medida em que apresenta justificativas e documentos referentes ao ano-calendário 2004 (e-fls. 148 e ss) para justificar seu incremento patrimonial no ano-calendário 2005.

Dessa forma, após o início da ação fiscal, pois, findou-se o direito à espontaneidade da contribuinte, nos termos do art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, motivo pelo qual, entendo correto o raciocínio da decisão recorrida, no sentido de que, em virtude da existência de procedimento fiscal instaurado, torna-se ineficaz a declaração retificadora do exercício 2006, apresentada em agosto de 2008.

Ultrapassado a questão acima, cumpre pontuar que a legislação tributária define o acréscimo patrimonial a descoberto como fato gerador do imposto de renda, conforme CTN, art. 43, II:

Art. 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Sobre o tema, o artigo 3º da Lei nº 7.713 de 1988 dispõe que o imposto de renda incide sobre o rendimento bruto constituído, também, pelos acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, *in verbis*:

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

[...]

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

[...]

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99, reafirma que as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial não justificado são tributáveis:

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

[...]

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;

E, ainda, conforme previsto nos artigos 806 e 807, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1.999) são tributáveis o acréscimo patrimonial da pessoa física quando não estiver justificado, podendo a autoridade fiscal exigir do contribuinte os esclarecimentos que se fizerem necessários para justificar a origem dos recursos e o destino dos dispêndios. É de se ver:

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

Art. 807. O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, **salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.** (Grifamos).

Destarte, é cediço que a autoridade fiscal pode exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações. Assim, para que o contribuinte não sofra a tributação do Imposto de Renda após a constatação da variação patrimonial a descoberto, necessário se faz que ele

demonstre que os acréscimos patrimoniais levantados são suportados por rendimentos já tributados, isentos ou não tributáveis, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea.

A propósito, cabe destacar que o acréscimo patrimonial é uma das formas colocadas à disposição do Fisco para detectar omissão de rendimentos, edificando-se aí, uma presunção legal do tipo condicional ou relativa (*juris tantum*), que, embora estabelecida em lei, não tem caráter absoluto de verdade, impondo ao contribuinte a comprovação da origem dos rendimentos determinantes do descompasso patrimonial.

O objetivo da análise patrimonial é verificar a situação do contribuinte, pela comparação, em determinado período, dos valores que ingressaram no seu patrimônio (origens de recursos) com aqueles efetivamente saídos (aplicações de recursos); a metodologia permite detectar se houve excesso de aplicações com relação às origens de recursos, situação que somente pode ser explicada pela omissão de rendimentos por parte do contribuinte. Em outras palavras, a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto pressupõe a disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

O levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos. Neste caso, cabe à autoridade lançadora comprovar apenas a existência de rendimentos omitidos, que são revelados pelo acréscimo patrimonial não justificado.

O meio utilizado, no caso, para provar a omissão de rendimentos é a presunção que, segundo Washington de Barros Monteiro (in "Curso de Direito Civil", 6ª Edição, Saraiva, 1º vol., pág. 270), "é a ilação que se extrai de um fato conhecido para chegar à demonstração de outro desconhecido". É o meio de prova admitido em Direito Civil, consoante estabelece o art. 332 do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 11/01/1973), e é também reconhecido no Processo Administrativo Fiscal e no Direito Tributário, conforme art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, e art. 148 do CTN.

Trata-se, portanto, de presunção legal, segundo a qual, a partir do momento em que se apura um dispêndio ou uma aquisição de bem sem respaldo em rendimentos declarados ou dívidas contraídas, constata-se um aumento do patrimônio com recursos deixados à margem de tributação, ou seja, apura-se rendimento recebido e não declarado, caracterizando, assim, o acréscimo patrimonial a descoberto, o que se enquadra na previsão do art. 43 do CTN, como aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Não foi a autoridade fiscal que presumiu a omissão de rendimentos, mas sim a lei, especificamente a Lei nº 7.713/1988, art. 3º, § 1º, tratando-se, portanto, de presunção legal. Tal presunção encontra explicação lógica no fato de que ninguém compra algo ou paga a alguém sem que tenha recursos para isso, ou os tome emprestado de terceiros.

Em se tratando de acréscimo patrimonial a referida comprovação ocorre por meio da elaboração de planilhas (fluxos de caixa), que são alimentadas com todas as origens de recurso constatadas no curso da ação fiscal e de outro lado todas as disponibilidades e dispêndios verificados no referido período. A partir daí, constatando-se que as aplicações superam as origens declaradas sucede a figura do acréscimo patrimonial a descoberto.

Provada pelo Fisco a aquisição de bens e/ou aplicações de recursos, cabe ao contribuinte a prova da origem dos recursos utilizados, uma vez que a legislação define o descompasso patrimonial como fato gerador do imposto, sem impor condições ao sujeito ativo, além da demonstração do referido desequilíbrio.

Como se verifica, a própria lei define que na ocorrência de um acréscimo patrimonial incompatível com os rendimentos declarados, presume-se a existência de aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda.

No caso dos autos, ficou demonstrado que o sujeito passivo não comprovou a origem dos recursos aptos a suportarem o acréscimo patrimonial, não sendo suficiente a juntada, aos autos, de simples demonstrativo com presunções de receitas e despesas não comprovadas documentalmente.

Assim, o contribuinte embora intimado para comprovar a variação patrimonial a descoberto, nada apresentou. Por ocasião do recurso voluntário, limitou-se a trazer inúmeras alegações, mas sem articular com a massa de documentos acostados aos autos, com o objetivo de contrapor a acusação fiscal, baseando suas alegações no campo da suposição. Em resumo, limitou-se a repetir seus argumentos de defesa, mas sem comprovar o efetivo recebimento das receitas ou eventual incorreção na metodologia utilizada pela fiscalização.

Nesse sentido, é mister destacar que alegações genéricas e desacompanhadas de provas não têm o condão de afastar os lançamentos, pois compete ao sujeito passivo o ônus da prova no tocante a fatos impeditivos, modificativos e extintivos da pretensão do fisco, como regra geral disposta no art. 373, II, do Código de Processo Civil vigente.

Certo é que as alegações apresentadas pelo Recorrente devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, especialmente para combater uma presunção legal (relativa) como a do presente feito, não sendo suficiente juntar uma massa de documentos aleatórios, sem a devida correlação com os fatos geradores tributários. Argumentações com ausência de prova enseja o indeferimento da pretensão, haja vista a impossibilidade de se apurar a veracidade das alegações.

Para além do exposto, o ato de provar não é sinônimo de colocar à disposição do julgador uma massa de documentos, sem a mínima preocupação em correlacioná-los um a um com a movimentação bancária listada pela autoridade tributária, num exercício de ligação entre documento e o fato que se pretende provar. Sobre esse ponto, são esclarecedoras as lições de Fabiana Del Padre Tomé¹, quando afirma que, “(...) provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o *animus* de convencimento”.

No mesmo sentido, manifesta-se com precisão Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em sua obra *Processo Administrativo Tributário*, Malheiros Editores, 2000, pp. 184/185:

As alegações de defesa que não estiverem acompanhadas de produção das competentes e eficazes provas desfiguram-se e obliteram o arrazoado defensivo, pelo que prospera a exigibilidade fiscal. (...) A parte que não produz prova, convincentemente, dos fatos alegados, sujeita-se às consequências do sucumbimento, porque não basta alegar.

Assim sendo, uma vez que o contribuinte simplesmente repisa as alegações da defesa inaugural, peço vênia para transcrever excertos da decisão recorrida e adotá-los como razões de decidir, por muito bem analisar as alegações suscitadas pelo autuado e documentos acostados aos autos, *in verbis*:

[...] Finalmente, quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto, apurado no Ano-calendário 2005, resultado do excesso de aplicações de recursos (despesas com cartões de créditos; despesas com construção, por exemplo) sobre origens, no total de R\$

¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015. 4. Ed. Rev. Atual. São Paulo: Noeses, 2016. p. 405.

412.885,34, detalhado, mês a mês, no Termo de Verificação Fiscal (fl. 25/26), o contribuinte alega a sua inexistência porque há recursos suficientes para todos as despesas e pagamentos (cartões de créditos BankBoston e American Express, despesas médicas, custos da construção etc.). Tal demonstração derruba a suspeita da fiscalização quanto à falta de comprovação da origem dos recursos. Apresenta quadros de demonstrativo financeiro (fls. 311/312), com presumidos recursos líquidos (receitas – despesas), em 2004, transferidos para 2005, obtendo então, para este ano, valor excedente de receitas anual, ou seja, saldo positivo.

Por derivar de uma presunção relativa (*juris tantum*), legalmente estabelecida, a tributação por meio de análise da variação patrimonial (Lei nº 7.713/1988) impõe ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, que não deixe margem a dúvida, quanto à origem dos recursos. Um simples demonstrativo com presunções de receitas e despesas não comprovadas documentalmente não comprova o alegado.

Quanto às declarações retificadoras apresentadas merece registro que expressa determinação legal torna ineficaz a declaração retificadora do exercício 2006, apresentada em agosto de 2008, em virtude da existência do procedimento fiscal, instaurado anteriormente, e renovado com as diversas intimações e reintimações.

Na retificadora do exercício 2005, ND 05/37.650.849, de 19/08/2008, há inclusão, na relação de bens e direitos, de recursos em moeda corrente nacional, em 31/12/2004, de R\$ 144.467,41, que sequer foi comprovado documentalmente. Merece registro o fato de que independente da regularidade ou não desta retificadora, não é admissível usar tais informações retificadas para alterar o lançamento do ano-calendário 2005, porque equivaleria a aceitar a alteração da própria declaração exercício 2006.

Mantido, portanto, o acréscimo patrimonial a descoberto.

Sendo assim, por existir presunção legal que milita em favor da Fazenda Pública, e por não ter o contribuinte apresentado, de forma satisfatória, os documentos requeridos pela fiscalização para a comprovação de todas as origens e dispêndios, relativos ao ano-calendário autuado, estabelecendo nexo causal entre a alegação e a documentação juntada aos autos, não há como afastar a acusação fiscal.

Cabe, portanto, ao contribuinte, no seu interesse, produzir as provas dos fatos consignados em sua declaração de rendimentos, sob pena de não serem aceitos pelo Fisco. Essa prova deve, evidentemente, estar fundamentada em documentos hábeis e idôneos, de modo a comprovar, de forma cabal e inequívoca, os fatos declarados, o que não ocorreu nos presentes autos.

Em outras palavras, caberia ao recorrente apresentar provais hábeis e idôneas de origem de receitas/rendimentos que suportassem os gastos efetivados. Constata-se, pois, que os esclarecimentos prestados pelo contribuinte não estão lastreados em prova hábil a gerar o convencimento deste julgador, restando os esclarecimentos prestados como não satisfatórios (Decreto Lei nº 5.844, de 1943, art. 79, alínea a do caput e § 1º).

A propósito, o princípio da verdade material, que rege o Processo Administrativo Fiscal, não afasta a necessidade de prova das alegações de defesa contrárias ao lançamento fiscal. Comprovado que o procedimento fiscal levado a efeito atende às normas regulamentares, não há que se falar em falta de atendimento à verdade material.

O ônus da prova existe, portanto, afetando ambas as partes litigantes. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal.

Ademais, cabe pontuar que o litigante deveria ter sido zeloso em guardar documentos para apresentação ao Fisco, até que ocorresse a decadência/prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram (conforme art. 195, parágrafo único do CTN). Trata-se, pois, do ônus de munir-se de documentação probatória hábil e idônea de suas atividades.

Destaco, ainda, que a apresentação do recurso ocorreu no ano-calendário de 2012 e, até o presente momento, o recorrente não anexou qualquer documento adicional nos autos, capaz de comprovar suas alegações, tendo tido tempo suficiente para se manifestar, não havendo que se falar em dilação de prazo para a juntada de novos documentos e que, inclusive, deveriam ter sido apresentados quando da impugnação.

Por fim, registro que não vislumbro qualquer nulidade do lançamento, eis que o fiscal autuante demonstrou de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como houve a estrita observância dos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72.

Ante o exposto, entendo que a decisão de piso, neste ponto, não merece reparos.

3.3. Dedução indevida de despesas.

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 14 e ss), o lançamento em epígrafe diz respeito à glosa de deduções não comprovadas (art. 73, do Decreto 3.000/99), tendo sido o montante apurado integrado à base de cálculo do imposto de renda, sujeito a tabela progressiva correspondente ao ano-calendário (rendimento tributável).

A respeito das despesas médicas declaradas nos anos-calendário 2003 e 2004, de R\$ 25.867,24 e de R\$ 13.848,08, respectivamente, o contribuinte, intimado (fls. 181/182), em 16/10/2008, a apresentar os documentos comprobatórios (recibos e/ou notas fiscais) e a comprovação do efetivo pagamento (cópias dos cheque ou extratos bancários para pagamentos em espécie), apresentou, além dos comprovantes de rendimentos com indicação de despesas médicas (fls. 190 e 193), apenas duas notas fiscais relativas ao ano-calendário 2003 (fls. 214/215) e alguns recibos (fls. 216/218; 221) e notas fiscais (219/220 e 222/223), bem como comprovante do Bradesco Saúde (fl. 224) referentes ao ano-calendário 2004.

No Termo de Verificação Fiscal está especificado que as duas notas fiscais da Medison Clínica (fls. 214/215), de 2003, não foram aceitas porque não há indicação dos serviços médicos prestados, e, nada foi apresentado para comprovar o efetivo pagamento, ou mesmo a efetiva prestação do serviço.

Com relação ao ano-calendário 2004, além da ausência de comprovantes das despesas de Isabela Pereira Rosa, Tsui Chang e Bradesco Saúde, de R\$ 81,92, os recibos emitidos por Daniela Santos Borges (fls. 216/218) não foram considerados hábeis à comprovação de despesas médicas dedutíveis porque não atendem a requisitos legais, pois não identificam o paciente, não informam o endereço do prestador de serviço, nem há a comprovação da prestação do serviço ou do pagamento efetivo. Os recibos do IRTE (fl. 221) também não são documentos hábeis porque as pessoas jurídicas são obrigadas à emissão de notas fiscais e ademais não restou comprovado que tais recibos referem-se à prestação de serviços relacionados ao tratamento e a recuperação da saúde do contribuinte ou de dependente. Finalmente, as notas fiscais da Clínica Saúde (JCS Clínica – fls. 219/220) também não indicam nem os serviços prestados, nem o paciente, nem houve comprovação de pagamento ou mesmo da prestação de serviço médico.

A decisão recorrida, analisando a documentação acostada aos autos, considerou a comprovação de mais R\$ 2.571,30 de despesas médicas (R\$ 13.662,22 – R\$ 11.090,92), relativas ao Bradesco Saúde e ao Labchecap.

Em seu recurso, o contribuinte limitou-se a alegar que a documentação hábil, exigida pela fiscalização e pela decisão recorrida, com a descrição do tipo de tratamento feito e o respectivo relatório médico, cópia de cheque etc, seria procedimento invasivo da privacidade do contribuinte e de seus dependentes, sendo ilegal e descabida, motivo pelo qual, entende que os comprovantes de despesas médicas sejam admitidos, desconsiderando-se qualquer tipo de glosa.

Resumidamente, consolidando o trabalho fiscal, bem como a análise feita pela DRJ, tem-se o seguinte:

Despesa médica	Valor		
	Declarado	Comprovado	Glosado
Ano-calendário 2003			
GUILLERMO F. SANTAMARÍA (*)	2.720,00	0,00	2.720,00
MARILTON JORGE T. GOMES (*)	2.375,00	0,00	2.375,00
RICARDO C. DE ALMEIDA (*)	2.480,00	0,00	2.480,00
MULTICLIN CLIN. MEDICAS (*)	6.328,98	0,00	6.328,98
OFTALMOLASER (*)	8.680,00	0,00	8.680,00
CARAIBA METAIS S/A	695,71	695,71	0,00
MEDISON CLINICA	2.587,55	0,00	2.587,55
Totais 2003	25.867,24	695,71	25.171,53
Ano-calendário 2004			
ISABELLA PEREIRA ROSA (*)	2.040,00	0	2.040,00
DANIELA SANTOS BORGES	2.870,00	0	2.870,00
LABCHECAP	328,00	328,00	0
JCS CLINICA GINECOLOGICA	2.974,00	0	2.974,00
IRTE INST. REAB. TERAP. EST.	1.025,00	0	1.025,00
TSUI JU CHANG (*)	2.100,00	0	2.100,00
BRADESCO SAUDE S/A	2.243,30	2.243,30	0
BRADESCO SAUDE S/A (*)	81,92	0	81,92
CARAIBA METAIS S/A	185,86	185,86	0
Totais 2004	13.848,08	2.757,16	11.090,92
(*) Nenhum elemento probatório foi apresentado			

Pois bem. Antes de adentrar ao exame aprofundado da discussão posta, necessário fazer uma breve explanação sobre a legislação pertinente à matéria.

A dedução das despesas médicas encontra suporte no art. 8º, II, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que, inclusive, trata das condições impostas para a sua legitimidade. É de se ver:

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;

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de: (...)

§ 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.

Na mesma toada, segue o artigo 80 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, vigente à época, que tratava da questão da seguinte forma:

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

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 Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ 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.

§ 2º Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.

§ 3º Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.

§ 4º As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.

§ 5º As despesas médicas 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 da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

A respeito da necessidade de comprovação das despesas médicas, o próprio Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, em seu artigo 73, ressalva que as deduções estão sujeitas à comprovação e, as deduções “exageradas”, podem ser glosadas sem a audiência do contribuinte, conforme a seguir se verifica:

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

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

Em suma, as despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda dizem respeito aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, e se limitam a serviços comprovadamente realizados, bem como 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.

Mediante uma análise sistemática da legislação, percebe-se que, em regra, o recibo é uma das formas de se comprovar a despesa médica, a teor do que prevê o art. 80, § 1º, III, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Entretanto, havendo dúvidas razoáveis a respeito da legitimidade das deduções efetuadas, inclusive acerca da (a) efetiva prestação do serviço, tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente, ou (b) que o pagamento tenha sido realizado pelo próprio contribuinte, cabe à Fiscalização exigir provas adicionais e, ao contribuinte, apresentar comprovação ou justificativa idônea, sob pena de ter suas deduções glosadas.

Tem-se, pois, que a apresentação de recibos com atendimento dos requisitos do art. 80 do RIR/99, é condição de dedutibilidade de despesa, mas não exclui a possibilidade de serem exigidos elementos comprobatórios adicionais, da efetiva prestação do serviço, tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente e de seu efetivo pagamento.

Feitas essas considerações sobre a legislação de regência que trata da situação dos autos, bem como após a análise da documentação acostada pelo contribuinte, passo a tratar dos pontos duvidosos, a fim de solucionar a lide, elucidados no quadro abaixo:

Despesa médica	Valor			
	Declarado	Glosado	Análise Recurso	Comprovado
Ano-calendário 2003				
GUILLERMO F. SANTAMARÍA (*)	2.720,00	2.720,00	Nenhum elemento probatório foi apresentado. Manutenção da glosa.	Não

MARILTON JORGE T. GOMES (*)	2.375,00	2.375,00	Nenhum elemento probatório foi apresentado. Manutenção da glosa.	Não
RICARDO C. DE ALMEIDA (*)	2.480,00	2.480,00	Nenhum elemento probatório foi apresentado. Manutenção da glosa.	Não
MULTICLIN CLIN. MEDICAS (*)	6.328,98	6.328,98	Nenhum elemento probatório foi apresentado. Manutenção da glosa.	Não
OFTALMOLASER (*)	8.680,00	8.680,00	Nenhum elemento probatório foi apresentado. Manutenção da glosa.	Não
MEDISON CLINICA	2.587,55	2.587,55	Endosso o entendimento da fiscalização. Manutenção da glosa. A nota fiscal apresentada não especifica o serviço médico prestado, o que não é suprido pela expressão genérica "serviços médicos prestados por sócios". O contribuinte não apresentou nenhum elemento de prova subsidiário de que houve pagamentos em relação aos serviços que teriam sido prestados. Também não foram apresentadas provas de que de fato houve a prestação dos serviços correspondentes, tais como exames, laudos, etc. Também não indicam a quem foram prestados os serviços conforme dispõe o Art. 80 §1º Inciso II do Decreto 3000/99 — RIR/99. Portanto, não restou comprovada, de forma inequívoca, que foram realizadas tais despesas.	Não
Ano-calendário 2004				
ISABELLA PEREIRA ROSA (*)	2.040,00	2.040,00	Nenhum elemento probatório foi apresentado. Manutenção da glosa.	Não
DANIELA SANTOS BORGES	2.870,00	2.870,00	Endosso o entendimento da fiscalização. Manutenção da glosa. Os recibos não se revestem das formalidades legais, na medida em que não identificam corretamente o paciente e não informam o endereço do profissional como também não há provas da prestação dos serviços e do efetivo desembolso, como informação subsidiária à expressão genérica "serviços médicos particulares" não restando comprovada, de forma inequívoca, que foram realizadas tais despesas.	Não
JCS CLINICA GINECOLOGICA	2.974,00	2.974,00	Endosso o entendimento da fiscalização. Manutenção da glosa. O contribuinte não apresentou nenhum elemento de prova de que houve	Não

			pagamentos em relação aos genéricos "serviços médicos com exames e consultas" que teriam sido prestados (não identificamos, nos extratos de conta corrente junto ao Banco de Boston apresentados, datas e valores coincidentes). Também não foram apresentadas provas de que de fato houve a prestação dos serviços correspondentes, tais como exames, laudos, etc. Também não identificamos corretamente o paciente. Portanto, não restou comprovada, de forma inequívoca, que foram realizadas tais despesas.	
IRTE INST. REAB. TERAP. EST.	1.025,00	1.025,00	Endosso o entendimento da fiscalização. Manutenção da glosa. É indispensável que os pagamentos efetuados aos profissionais e/ou estabelecimentos de saúde, para que sejam passíveis de dedução, estejam relacionados com o tratamento e a recuperação da saúde do contribuinte e a de seus dependentes, ou seja, os serviços prestados terão que ser essenciais à preservação da saúde (Art. 80 do Decreto 3000/99 — RIR/99) o que não foi identificado nos recibos, tais como: Pacotes promocionais de serviços de estética.	Não
TSUI JU CHANG (*)	2.100,00	2.100,00	Nenhum elemento probatório foi apresentado. Manutenção da glosa.	Não
BRADERCO SAUDE S/A (*)	81,92	81,92	Nenhum elemento probatório foi apresentado. Manutenção da glosa.	Não
(*) Nenhum elemento probatório foi apresentado				

Ante o exposto, entendo que a decisão de piso, neste ponto, também não merece reparos.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de excluir da base de cálculo da omissão de rendimentos, as seguintes rubricas: **(i) Aviso Prévio Indenizado (R\$ 5.000,00); (ii) Indenização do FGTS e Multa de 40% do FGTS (R\$ 53.668,80); (iii) Férias Indenizadas (R\$ 5.000,00).**

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

