



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.002151/2007-04
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.251 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de março de 2020
Recorrente JUAN CARLOS CELESTINO CODERCH MITJANS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FATO GERADOR COMPLEXIVO.

O direito de a Fazenda lançar o Imposto de Renda Pessoa Física devido no ajuste anual decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador que, por ser considerado complexivo, se perfaz em 31 de dezembro de cada ano (artigo 150, § 4º do CTN). Na ausência de pagamento ou nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, o prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, I do CTN).

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. IMPROCEDÊNCIA.

A fase litigiosa do procedimento administrativo somente se instaura com a impugnação do sujeito passivo ao lançamento já formalizado. Não há que se falar em cerceamento de defesa quando o contribuinte tem acesso a todas as informações necessárias à compreensão das razões que levaram à autuação, tendo apresentado impugnação e recurso voluntário em que combate todos os fundamentos do auto de infração.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO E OMISSÃO DE RENDIMENTOS. "BEACON HILL". SUJEIÇÃO PASSIVA.

Não existindo nos autos elementos que identificam o contribuinte como sendo o autor de transferências bancárias no exterior, não há como prosperar o lançamento realizado por falta de identificação do sujeito passivo.

DESPESAS MÉDICAS. NÃO DEPENDENTE. CÔNJUGE QUE APRESENTOU DECLARAÇÃO EM SEPARADO PELO MODELO SIMPLIFICADO.

As despesas com médicos e afins, dedutíveis na DIRPF, restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes. Não são dedutíveis as despesas relativas ao cônjuge não informado como dependente e que apresentou declaração em separado optando pelo desconto simplificado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a exigência fiscal incidente sobre a infração de acréscimo patrimonial a descoberto.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 288/292) interposto contra decisão da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II (RJ) de fls. 270/281, a qual julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito formalizado no auto de infração – Imposto de Renda Pessoa Física, lavrado em 21/6/2007 (fls. 148/223 e 227/228) acompanhado do Termo de Verificação (fls. 180/181), decorrente de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte, em relação à declaração de ajuste anual do exercício de 2003, ano-calendário de 2002 (fls. 5/9).

Do Lançamento

O crédito tributário objeto do presente processo, no montante de R\$ 365.621,73, já incluídos juros de mora (calculados até 30/11/2007) e multa proporcional (passível de redução) de 75%, refere-se às infrações de *acrésimo patrimonial a descoberto* no montante de R\$ 540.570,71 e de dedução indevida de *despesas médicas* no valor de R\$ 4.335,16.

Da Impugnação

Cientificado do lançamento em 20/12/2007 (fl. 230), o contribuinte apresentou impugnação em 21/1/2008 (fls. 233/239), acompanhada de documentos (fls. 240/267) alegando em síntese, conforme resumo extraído do acórdão recorrido (fl. 273):

- a) Alega cerceamento do seu direito de defesa "por ter o procedimento fiscal se afastado das normas constitucionais e legais que o regem, como ato administrativo". Suscita a "origem político-mediática do programa fiscal, que vem sendo conduzido de modo acelerado com a colaboração de autoridades estrangeiras, com documentos problemáticos, na sua origem, vindos de um cenário vedado aos contribuintes na execução de um acordo internacional de fiscalização, de questionáveis limites de utilização, comprometendo a legitimidade da prova processual, sob os dogmas do Direito Pátrio".
- b) Entende que a hipótese de incidência adotada no procedimento fiscal do acréscimo patrimonial a descoberto, com a sua natureza de presunção *júris tantum*, não pode adotar a verificação auditorial por amostragem, como está afirmado no Termo de Encerramento da Ação Fiscal.

- c) Defende que as datas indicadas no Auto de Infração (28/02, 31/03, 30/04, 31/05 e 30/06) situam fatos geradores aquém do quinquênio decadencial, o que invalida o lançamento.
- d) Sustenta que, na adoção de hipótese de incidência de forma diversa da prevista legalmente, agrediu-se o princípio da tipicidade cerrada do fato gerador, além do mencionado princípio inquisitorial presente no ato administrativo vinculado, que não admite procedimento auditorial por amostragem.
- e) Assevera que as bases de cálculo extraídas da Representação Fiscal nº 03240 não esclarecem analiticamente as razões de sua adoção, confundindo operações alheias como se próprias, operações em território estrangeiro como se alcançadas pelas normas e sanções do direito interno, omitindo-se quanto à natureza meramente de intermediação financeira do impugnante, e, por fim, tributando com evidente excesso de exação o valor integral das operações. Ressalta que em nenhuma das operações bancárias relacionadas na citada representação fiscal a pessoa física de Juan Coderch figura como cliente da instituição financeira.
- f) Expõe que não há informação sobre a taxa de câmbio utilizada nem esclarecimento acerca das relações jurídicas entre os diversos figurantes das operações, nas quais o nome de Juan Coderch jamais configurou como *Order Customer*, *Debit Name* ou *Credit Name*.
- g) No que diz respeito à glosa das despesas médicas de sua esposa, alega que inexistente qualquer norma que estabeleça restrição no caso de apresentação de Declaração de Ajuste Anual em separado pelos cônjuges. Transcreve decisões do Conselho de Contribuintes e doutrina sobre o assunto.
- h) Discorre sobre a sua atuação no mercado financeiro sob a rígida disciplina da Resolução Bacen 2689.
- i) Entende que o pronunciamento do Banco Safra foi de total irrelevância para basear a exação uma vez que este se limita a relacionar operações legítimas de liquidação de câmbio em remessas a beneficiários ao exterior de rendimentos auferidos legalmente no país (dividendos e juros sobre ações depositadas na Bolsa).
- j) Insurge-se contra a aplicação da taxa SELIC.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, em sessão de 18 de março de 2011, a 6ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro II (RJ) julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário, conforme ementa do acórdão nº 13-33.874 - 6ª Turma da DRJ/RJ2, a seguir reproduzida (fl. 270):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

A variação patrimonial não justificada por rendimentos declarados ou comprovados está sujeita a lançamento de ofício por caracterizar omissão de rendimentos.

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO.

Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidas as despesas médicas, de hospitalização, e com plano de saúde referentes a tratamento do contribuinte e de seus dependentes, desde que preenchidos os requisitos previstos na legislação de regência.

CERCEAMENTO DE DEFESA.

Inexiste cerceamento de defesa quando o contribuinte é cientificado do Auto de Infração e tem a oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos na fase de impugnação.

DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

JUROS DE MORA.

Sobre os créditos tributários vencidos e não pagos incidem juros de mora no percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

ILEGALIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE.

A declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis e atos normativos é prerrogativa do Poder Judiciário, não sendo a instância administrativa competente para tanto.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

Devidamente cientificado da decisão da DRJ em 24/11/2011 (AR de fl. 287), o contribuinte interpôs recurso voluntário em 15/12/2011 (fls. 288/292), acompanhado de documentos de fls. 293/308, alegando o que segue:

Preliminarmente, há que se destacar, a evidente ocorrência da decadência do direito fazendário à constituição do crédito tributário, porquanto o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, compreende o prazo de 5 (cinco) anos a contar do fato gerador, considerando que, no caso concreto, o último dos lançamentos incluído no Auto de Infração era de 30/06/2002, o que enseja o prazo para eventual efetuação a data de 30/06/2007. Enquanto, na verdade o Auto de Infração foi lavrado em 20/12/2007, ultrapassando assim a data limite na forma que a Lei estabeleceu.

E, tangenciando às razões de mérito, a precipitação do lançamento *ex-officio* vulnerou o direito do **Recorrente** durante a Fiscalização em justificar de forma iniludível o tratamento contábil-fiscal dado à sua Declaração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física — DIRPF, sobretudo pelas informações apresentadas, de origem bancária, de cujo limite se fixa na impossibilidade de se produzir prova negativa. Importante acentuar que o Colegiado *a quo* não se manifestou quanto aos argumentos expendidos na Impugnação, quais sejam: da obediência aos princípios constitucionais-tributários, da verdade material e inquisitorial que se equivalem àqueles do *due process of law* e do contraditório, preceitos presentes no artigo 142, do Código Tributário Nacional e reiterados no direito estatutário do contribuinte (Lei nº 9.784/99)

Ainda, nesse diapasão, revela que a hipótese de incidência adotada no procedimento fiscal do "acréscimo patrimonial a descoberto", com a sua natureza de presunção *juris tantum*, não pode adotar a verificação auditoria por amostragem, como está afirmado no Termo de Encerramento da Ação Fiscal, de 20/12/2007, o que ameaça a verdade material da essência do ato tributário, como se acentuará adiante nas razões de mérito que invalidam o lançamento.

Ponto nodal da questão sob censura, o voto condutor do Julgamento em 1ª instância administrativa abordou o tema — acréscimo patrimonial a descoberto — afastando a hipótese de amostragem em sua apuração, de forma lacônica, sob a alegação de que "apesar de constar tal informação no Termo de Encerramento da Ação Fiscal, verifica-se claramente através dos documentos que acompanham o Auto de Infração que o valor das remessas ao exterior incluídas pela autoridade fiscal como aplicação no Demonstrativo Mensal de Fluxo de Caixa (fls. 155) correspondem exatamente às importâncias discriminadas no documento da Representação Fiscal nº 03240/05 (fls. 173/177) para o ano calendário 2002, não havendo qualquer amostragem ou aferição no caso que aqui se aprecia"

A sustentação fiscal se baseou, tão-somente, na presunção de que o **Recorrente** teria ordenado as remessas ao exterior, motivando o preenchimento de planilha

(Demonstrativo Mensal de Fluxo de Caixa), e, desta forma, compreendeu que **"não é relevante para este julgamento se o contribuinte é ou não detentor da titularidade de conta corrente em instituição financeira no exterior"** (fls. 248). Todavia, a premissa é equivocada, por se constituir em um paradoxo, porquanto se não comprovado que o **Recorrente** é o responsável e/ou titular de eventuais valores recebidos e/ou transferidos, como imputá-lo à responsabilidade?

Em abono jurisprudencial ao argumento da nulidade do lançamento fiscal baseado em presunção absoluta, a Súmula nº 67 (Portaria CARF nº 52, de 21/12/2010) é iniludível ao sintetizar o tema, sob a seguinte forma: **"em apuração de acréscimo patrimonial a descoberto a partir de fluxo de caixa que confronta origens e aplicações de recursos, os saques ou transferências bancárias, quando não comprovada a destinação, efetividade da despesa, aplicação ou consumo, não podem lastrear lançamento fiscal."** (Acórdãos precedentes: CSRF/01-04.663, de 13/10/2003; 106-17.156, de 06/11/2008; 106-15.820, de 20/12/2006; 104-19.123, de 05/12/2002)

E, no caso sob censura, no âmbito processual-penal, no que tange ao Processo nº 0523289-23.2006.4.02.5101 (2006.51.01.523289-0), na 2ª Vara Federal Criminal da Seção Judiciária do Estado do Rio de Janeiro, o **Coordenador-Geral da Coordenação-Geral de Recuperação de Ativos do Departamento de Recuperação de Ativos e Cooperação Jurídica Internacional — Secretaria Nacional de Justiça** — em ofício endereçado ao Juiz Federal destacou a impossibilidade de localizar qualquer registro relacionado à conta nº 0119713294FF, justamente a conta adotada pela Fiscalização a refletir a Variação Patrimonial a descoberto. Ato contínuo, o Magistrado responsável pelo Processo Judicial ordenou a remessa dos autos ao Arquivo-Geral, não havendo, pois, quaisquer conclusões que representem a relação do **Recorrente** com as informações apócrifas aduzidas pela Fiscalização quando da lavratura do Auto de Infração.

E, neste mesmo passo, há que se considerar, além da admissão judicial ao arquivamento, motivado pelo pedido do Ministério Público Federal sob o inegável reconhecimento que: **"a falta de documentação comprovando a responsabilidade do investigado, fato esse negado pelo investigado, apesar de reconhecer suas ligações profissionais com o EURO CREDIT BANK, não permitiram a evolução da investigação"**

No que tange à dedução indevida das despesas médicas, invoca a decisão recorrida o artigo 80, do RIR/99, bem como a Instrução Normativa SRF nº 15, de 06/02/2001, artigos 43 e 46, a sustentar que a cônjuge do **Recorrente** não foi informada como dependente em sua Declaração de Ajuste Anual do exercício 2003, ano-calendário 2002, motivando a glosa efetuada pela autoridade fiscal. Acentua, ainda, de forma equivocada, que as decisões administrativas não podem ser consideradas, visto que não há lei que lhes atribua eficácia normativa, ainda que proferidas pelos órgãos colegiados.

Porém, a justificativa de forma evasiva de manutenção de glosa, afastando os julgados administrativos, que revelam temas análogos, e, portanto, de evidente relação com o tema sob análise, eis que como acentuado na Impugnação **comprovada a relação de dependência entre o sujeito passivo e sua cônjuge, deve ser admitida a dedução da despesa médica. Irrelevante o fato de não haver a correspondente dedução a título de dependente na declaração de ajuste anual** (2º Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, Acórdão nº 104-17.510, em 08/06/2000. Recurso Provido. Publicado no DOU em 13/09/2000) e **o contribuinte que pagar pensão judicial a ex-cônjuge e filhos menores ou maiores incapacitados ou universitários, até 24 anos, pode deduzir como tal as despesas médicas e com instrução efetuadas em favor dessas pessoas, desde que as importâncias pagas a esse título estejam fixadas em decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, observado o limite anual relativo às despesas com instrução.** (Dispositivos legais: Lei nº 9.250/95, art. 4º, II e art. 8º, II, § 3º. Decisão nº 232/97. SRRF/ 7ª Região Fiscal).

Vale repisar o testificado na Impugnação, sobre a glosa de despesas médicas do cônjuge, submetida ao critério da última decisão destacada anteriormente, de lavra da

Superintendência Regional da Receita Federal — SRRF/ 7ª Região Fiscal, conduziria ao absurdo de negar ao cônjuge o direito que estaria garantido ao ex-cônjuge, o qual evidentemente apresenta separadamente a sua declaração de ajuste anual. Lembre-se a dogmática constitucional sacramentada no artigo 226: "A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado."

Na forma que esse Colendo Conselho solidificou o tema: **"são dedutíveis as despesas médicas do contribuinte e de seus dependentes, cujos pagamentos estejam especificados e comprovados através de documentos hábeis e idôneos. No caso, há, ainda, declarações dos profissionais envolvidos reconhecendo a efetiva prestação dos serviços em favor do sujeito passivo ou de seus dependentes e a emissão dos respectivos recibos. Cabe à autoridade fiscal demonstrar, com elementos seguros de prova, a inexatidão ou a falsidade dos comprovantes apresentados, nos termos do artigo 845, § 1º, do RIR/99."**, é, portanto, sob os princípios da verdade material e da capacidade contributiva, de *cuj*a valoração obrigatória se acentua, sobretudo na dicção da Professora Misabel A. Machado Derzi, censurando a omissão do legislador e o silêncio doutrinário sobre o tópico, adverte:

Cita doutrina

Pelo exposto, ante as razões invocadas, ESPERA que esse Colendo Colegiado, em sua nobre missão de convalidação do Estado Democrático de Direito, de evidente cumprimento aos princípios constitucionais que informam e norteiam a matéria sob julgamento, declare a nulidade absoluta do lançamento *ex-officio* decorrente do Auto de Infração sob o Processo Administrativo-Fiscal nº 18741.002151/2007-04, desconstituindo o crédito tributário correspondente.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora em sessão pública.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Preliminares

Decadência

O contribuinte alega a ocorrência da decadência do lançamento com base no artigo 150, § 4º do CTN.

É importante destacar que o IRPF é um tributo cujo fato gerador é complexo. Isso significa que, a despeito de sua apuração ser mensal, ele está submetido ao ajuste anual, momento no qual é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva do tributo, pelo que o seu fato gerador apenas é aperfeiçoado na data de 31/12 de cada ano-calendário.

O STJ já se pronunciou acerca da decadência no Recurso Especial nº 973.733 SC (2007/01769940), julgado pelo STJ em 12/8/2009, vinculante a este CARF, nos termos do artigo 62, § 2º do Anexo II ao RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343 de 9 de junho de 2015, posto que a decisão foi submetida à técnica dos recursos repetitivos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO

DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Documento: 5496751 - RELATÓRIO, EMENTA E VOTO - Site certificado Página 5 de 12 Superior Tribunal de Justiça Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008

Depreende-se da referida decisão que ao analisar o tema decadência, cabe ao intérprete aplicar a regra da contagem do artigo 150, § 4º do CTN¹, apenas se, cumulativamente, estiverem presentes os seguintes requisitos: 1) ter ocorrido alguma antecipação de pagamento do

¹ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...)

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

tributo devido e 2) o caso não envolver dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte. Em não concorrendo tais circunstâncias, prevalece a aplicação do artigo 173, I do CTN², ou seja, a contagem do prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso em apreço, a conduta de ordenar pagamentos e/ou remessas no exterior à margem do Sistema Financeiro Nacional, utilizando-se de contas de terceiros, no esquema denominado *Beacon Hill* levam à conclusão de que tais atos foram conscientes e intencionais, com o objetivo de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, conformando-se essa conduta à sonegação, na dicção do artigo 71 da Lei nº 4.502 de 1964.

Consequentemente, a contagem do prazo decadencial aplicável é a regra contida no artigo 173, I do CTN, qual seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor da súmula CARF nº 101, a seguir reproduzida:

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Concluindo-se que o crédito tributário em relação ao ano-calendário de 2002 teria decaído apenas em **31/12/2008**. É de se ressaltar que mesmo se for considerada a regra do artigo 150, § 4º do CTN, o termo final do período decadencial seria o dia **31/12/2007**. A ciência do auto de infração ocorreu no dia **20/12/2007** (fl. 230), ou seja, dentro do prazo decadencial, razão pela qual não há decadência a ser reconhecida.

Cerceamento do Direito de Defesa

O Recorrente suscita a nulidade do lançamento por cerceamento ao direito de defesa durante a fase da fiscalização em justificar, sobretudo, as informações bancárias. Alega que sendo a natureza do acréscimo patrimonial de presunção *juris tantum* a auditoria não pode adotar a verificação por amostragem e o colegiado a quo não se manifestou em relação a todos os argumentos da impugnação, sem, contudo, apontar diretamente como tais fatos prejudicaram o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Quanto a alegação de cerceamento de defesa durante a ação fiscal, por ser pertinente ao caso concreto, adotamos os argumentos apresentados pelo Ilustre Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra, no acórdão nº 2201-005.238 desta Turma, julgado em sessão de 10 de julho de 2019, a seguir reproduzido:

Relevante esclarecer, por oportuno, que durante a ação fiscal não se faz ainda presente nessa fase procedimental, investigatória, o princípio do contraditório e da ampla defesa, o qual somente passa a ser obrigatoriamente observado na fase processual administrativa, que é inaugurada com a apresentação da peça impugnatória.

De outro lado, não incorre em cerceamento do direito de defesa do autuado o lançamento tributário cujos relatórios e termos circunstanciados descrevem, de maneira clara e precisa, os fatos jurídicos apurados, os procedimentos de Fiscalização, a motivação do lançamento, os dispositivos legais violados, a matéria tributável e seus acréscimos legais, bem como os fundamentos legais que lhe dão esteio jurídico.

² Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (...)

Em outra vertente, a recorrente alega cerceamento ao direito de defesa em uma suposta deficiência de fundamentação do Acórdão da DRJ. Analisando detidamente a referida decisão, não vislumbro a ocorrência de nenhum vício. Ao revés, a decisão é clara, objetiva e está devidamente fundamentada.

Ressalte-se, ademais que o julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos trazidos na impugnação, nem a esmiuçar exaustivamente seu raciocínio, bastando apenas decidir fundamentadamente, entendimento já pacificado neste CARF.

No caso concreto, o acórdão recorrido apreciou os argumentos da impugnação e as provas carreadas aos autos, ausente vício de motivação ou omissão quanto à matéria suscitada pela contribuinte, não há que se falar em nulidade do acórdão recorrido.

Quanto à alegação de inadequação do método de verificação por amostragem contida no Termo de Encerramento (fl. 228), o Recorrente afirma que no caso do acréscimo patrimonial a descoberto, por se tratar de presunção, a verificação por amostragem ameaça a verdade material da essência do ato tributário, é de se ressaltar que tal vício apontado não existe. Neste sentido, adotamos os argumentos da decisão no acórdão nº 04-22.046 da 2ª Turma da DRJ de Campo Grande (MS), em sessão de 8 de outubro de 2010, a seguir reproduzido:

O termo de encerramento, normalmente, acompanha o auto de infração e se apresenta sob a forma de texto padrão, utilizado em todas as fiscalizações. A referência à verificação por amostragem é feita, porque, na grande maioria dos casos, essa é a forma com que a Fiscalização trabalha.

A propósito, cabe dizer que a verificação por amostragem não se refere à infração colhida no lançamento, mas sim às obrigações e aos fatos relativos a determinado intervalo de tempo, no qual o ilícito (*que é um dentre vários eventos ocorridos em certo lapso temporal*) é detectado. Em suma, o que se verifica por amostragem é o período e não do fato ilícito, que deve ser apurado e demonstrado de forma cabal.

De todo exposto, rejeita-se as arguições de nulidade.

Mérito

Acréscimo Patrimonial a Descoberto

Em suas razões de recurso, pretende o contribuinte seja reformada a decisão recorrida, a qual manteve a exigência, aduzindo que a fiscalização não logrou comprovar, com base em documentação hábil e idônea, as imputações fiscais, aos quais encontram-se fundadas em simples presunções, sem as devidas comprovações, as quais o Fisco está obrigado a demonstrar, sobretudo diante da ônus da prova de quem acusa. Suscita que o simples fato de constar o seu nome como “ordenante” da transferência bancária, por si só, não seria capaz de comprovar a titularidade daqueles valores, de maneira a ensejar a tributação procedida, mormente quando ausente a prova material, a prova concreta da realização da transferência.

Afirma que, ante a impossibilidade de localizar qualquer registro relacionado à conta nº 0119713294FF, justamente a conta adotada pela Fiscalização a refletir a variação patrimonial a descoberto, a decisão judicial ordenou o arquivamento do processo penal nº 0523289-23.2006.4.02.5101 (2006.51.01.523289-0) da 2ª Vara Federal Criminal da Seção Judiciária do Estado do Rio de Janeiro. Ressalta que, além da admissão judicial ao arquivamento, motivado pelo pedido do Ministério Público Federal sob o inegável reconhecimento que: **"a falta de documentação comprovando a responsabilidade do investigado, fato esse negado pelo investigado, apesar de reconhecer suas ligações profissionais com o EURO CREDIT BANK, não permitiram a evolução da investigação."**

Quando da apreciação da matéria, assim se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância (fls. 277/278):

(...)

No caso em tela a fiscalização considerou o contribuinte ordenante das remessas apontadas pelo Instituto Nacional de Criminalística do Departamento de Polícia Federal (fls. 173/177) e elaborou Demonstrativo Mensal de Fluxo de Caixa (fls. 155) incluindo tais valores como dispêndios/aplicações, o que resultou na apuração de Variação Patrimonial a Descoberto nos meses de fevereiro a junho de 2002.

Neste ponto, é oportuno tecer um breve histórico dos fatos que levaram à presente ação fiscal e à exigência imputada ao contribuinte.

Decorre o procedimento de uma operação abrangente, desencadeada por autoridades públicas nacionais no combate à transferência ilícita de recursos de e/ou para o exterior e aos crimes correlacionados, destacando-se o crime de lavagem de dinheiro.

A investigação verificou que empresas sediadas em Nova Iorque, Estados Unidos da América, representavam "doleiros" brasileiros e/ou empresas *off shore* com participação de brasileiros e atuavam como preposto bancário-financeiro de pessoas físicas ou jurídicas, dentre as quais se encontravam diversos contribuintes brasileiros que enviaram moeda ao exterior à revelia do sistema financeiro nacional, ordenando, remetendo ou se beneficiando de recursos em divisas estrangeiras.

No curso das investigações houve o afastamento do sigilo bancário da empresa *Beacon Hill Service Corporation*, que atuava como preposto bancário-financeiro de pessoas físicas ou jurídicas e utilizava-se de contas/subcontas mantidas no *JP Morgan Chase Bank*, *Merchants Bank*, *Citibank* e no *MTB Hudson Bank*. A Promotoria do Distrito de Nova Iorque apresentou mídias eletrônicas e documentos contendo dados financeiros da referida empresa e, de posse dessas informações, o Departamento de Polícia Federal emitiu Laudos Periciais a fim de trazer elementos de prova para subsidiar o esclarecimento dos fatos. Os dados obtidos no afastamento de sigilo e na investigação criminal foram então transferidos à Secretaria da Receita Federal do Brasil por meio de decisão judicial.

Verifica-se, portanto, que os documentos que embasaram a presente autuação foram obtidos mediante criteriosa ação integrada da Polícia Federal, Ministério Público Federal e Poder Judiciário brasileiros e da Promotoria e Justiça norte-americanas. Os dados foram disponibilizados à Secretaria da Receita Federal do Brasil pela Justiça Federal a partir de mídia eletrônica imune a qualquer tipo de alteração e foram analisados por peritos federais, conforme Laudo Pericial nº 1.033/04 — INC elaborado pelo Instituto Nacional de Criminalística (fls. 178/190).

As informações foram obtidas legalmente, encaminhadas pela Procuradoria do Distrito de Nova Iorque e repassadas pela Justiça Federal, não havendo qualquer dúvida quanto à confiabilidade de tais documentos.

Ao contrário do alegado pelo recorrente, a fiscalização trouxe aos autos a prova da ocorrência do fato gerador que lhe cabia. No documento da Representação Fiscal nº 03240/05 (fls. 173/177) o contribuinte é identificado como ordenante de diversas remessas efetuadas através da conta MIDLER e, como ressaltado pela autoridade autuante no Termo de Verificação, o endereço ali registrado coincide com o antigo endereço de algumas empresas das quais é sócio.

Importa ressaltar que a presente autuação não decorreu de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, mas sim de acréscimo patrimonial a descoberto em razão do excesso de aplicações sobre origens não julgamento se o contribuinte é ou não detentor de titularidade de conta corrente em instituição financeira no exterior. Vale lembrar que, provada pelo Fisco a aplicação de recursos, consubstanciada na remessa de divisas ao exterior, cabia ao impugnante simplesmente comprovar que possuía recursos tributáveis, não tributáveis, sujeitos à

tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte a respaldar o referido gasto, o que não ocorreu no presente caso.

Em conformidade com o relatório elaborado pela autoridade policial (fls. 298/300):

A partir de investigações- realizadas pela DPF.A/FIG/PR no bojo dos IPLs 263/97 e 207/98 foi desencadeada em agosto de 2004 a operação "Farol da Colina", oportunidade em que foi desvendado um esquema milionário de transferências internacionais administrado pela empresa BEACON HILL SERVICE CORPORATION (BHSC), utilizando-se de contas mantidas por pessoas físicas; mas, principalmente, por *offshores* em diversas , instituições financeiras norte-americanas, como *Swiss Bank-New York*, *Chase-New York*, *MTB Hudson Bank*.

Através de cooperação jurídica internacional, obteve-se acesso aos dados bancários das contas administradas pela referida empresa, onde foram identificadas movimentações financeiras de dezenas de pessoas físicas e jurídicas na condição de beneficiárias/ordenantes, em tese, ao amparo da lei brasileira.

Visando investigar, cada uma dessas pessoas, a DFIN/DRCOR/DPF elaborou dossiês individualizados para Cada pessoa ou empresa envolvida, recebendo esta Superintendência Regional o ofício 670/2005-DFIN/DCOR/DPF, o qual contém uma explanação básica a respeito das operações antecedentes.

Após a autorização concedida pela 2ª Vara Federal Criminal de Curitiba/PR foi requisitado ao Instituto Nacional de Criminalística - o qual possui cópia em mídia eletrônica das informações obtidas junto às autoridades norte-americanas, não só da base *BEACON HILL*, mas de outras bases de dados - que realizasse uma pesquisa abrangendo todas as informações relacionadas ao investigado.

Desse trabalho, localizaram-se ordens de pagamento, constando, no campo ordenante, o nome de JUAN CARLOS CELESTINO CODERCH MITJANS, CPF 237.972.747-34 através da subconta *Midler* da conta administrada pela *Beacon Hill*, entre 06/10/2000 e 12/06/2002, no valor total de US\$ 579.233,00 (fl. 10/18).

O investigado foi ouvido nas fls. 75/76, afirmando: que foi representante do *EURO CREDIT BANK* no Brasil, entre 1992 e 1999; que administrava até a data de sua saída a carteira de ações do banco destinada a investidores estrangeiros; que o endereço que consta ao lado de seu nome como ordenante, das" operações de fls. 10/18 figura nas publicações anuais do BACEN; que o *EURO CREDIT BANK* é um banco destinado a pessoas jurídicas; que desconhece as operações de fls. 10/18, pois o banco não operava no Brasil, possuindo apenas representação no país, para fazer contatos comerciais; que acredita que seu nome tenha sido usado indevidamente para realização das operações de fls. 10/18.

Nas fls. 85/86 consta Folha de Antecedentes criminais do investigado, como indiciado nos art. 4º e art 6º da Lei 7A92/86:

Nas fls. 100/104 o investigado juntou documento de credenciamento como representante no Brasil do *EURO CREDIT BANK* e o documento de revogação da outorga concedida.

Na medida cautelar 2007.51.01.806625-6, foi decretado o afastamento do sigilo da movimentação financeira e fiscal- de Juan Carlos Celestino Coderch Mitjans, constando, nas fls. 50/51, resposta do BACEN, identificando apenas um registro, tanto para Juan Carlos Celestino Coderch Mitjans como para *Euro Credit Bank*, de US\$ 2.000,00 (dois mil dólares americanos), a título de viagens internacionais.

Nas fls. 54/58 da cautelar, a Receita Federal do Brasil encaminhou dados referentes à movimentação financeira dos contribuintes Juan Carlos Celestino Coderch Mitjans e *Euro Credit Bank*, nos anos calendário de 2001 e 2002 .

Nas fls. 141/160 da cautelar, encaminha cópias das DIRPF, relativas a Juan Carlos Celestino Coderch Mitjans, anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, com o encerramento de ação fiscal nas fls. 205/211 da cautelar.

Na fl. 175 da cautelar, a Procuradoria da CVM informa que "Juan Carlos Celestino Coderch Mitjans não foi representante de qualquer investidor não residente registrado na Comissão de Valores Mobiliários, inexistindo, inclusive qualquer registro quanto ao *Euro Credit Bank*. Todavia, Juan Carlos Celestino Coderch Mitjans estava habilitado pela Autarquia a prestar serviços administração de carteiras de títulos e valores mobiliários desde 1994.

No que se refere à BM&F, Juan Carlos Celestino Coderch Mitjans não se encontrava cadastrado entre 2000 e 2002.

Nas fls. 193/199 da cautelar, a BOVESPA encaminha relatório contendo as operações realizadas por Juan Carlos Celestino Coderch Mitjans entre 2000 e 2002.

Nas fls. 274/276 da medida cautelar, foi formulado pedido de cooperação jurídica internacional, tendo sido informado por meio do ofício 0408/2010/DRCI-SNJ-MJ que não localizaram qualquer registro relacionado à conta nº 0119713294FF, mantida junto ao *Northern Trust Intl Banking Corp* (Nova Iorque), titularizada por *EURO CREDIT BANK*. (grifos nossos)

Assim sendo, não me parece coerente alongar o presente procedimento quando, os resultados alcançados provavelmente restarão infrutíferos. É disponibilizar o aparato estatal de forma desnecessária; em prejuízo, inclusive, dos demais feitos que merecem maior atenção desta Autoridade Policial e para os quais as medidas judiciais poderão ser efetivas. (grifos nossos)

(...)

Por sua vez, a Procuradoria da República no Estado do Rio de Janeiro, em correspondência dirigida ao juiz federal da 2ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, assim se manifestou (fls. 301/304):

O MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, pela Procuradora infra-assinada, vem requerer o arquivamento do inquérito mencionado na epígrafe.

O presente inquérito policial investiga quarenta e seis operações financeiras no exterior registradas na sub-conta MIDLER, da conta Beacon HM Service Corporation — BSHC, mantida no JP Morgan Chase/NY, nos EUA, a crédito da referida conta e a débito da conta /15x07D63 do EURO CREDIT FINANCE CORP, no THE NORTHERN TRUST INTL BKING CORP de Nova York, ordenadas por JUAN CARLOS CELESTINO CODERCH MITJANS, no período de 06/10/2000 a 12/06/2002, totalizando o valor de US\$ 579.233,00.

A movimentação financeira do investigado foi visualizada a partir da movimentação financeira de conta de terceiro no exterior, mais exatamente, no caso, da conta MIDLER, ligada a doleiros brasileiros, movimentação essa que foi obtida por meio de cooperação jurídica internacional com os EUA, devidamente autorizada pelo Juízo Federal da 2ª VFC de Curitiba.

Com efeito, inexistem nos autos documentação da conta investigada. Por isso foi solicitada aos EUA nova cooperação jurídica internacional com a finalidade de obter a documentação da conta que originou os créditos na conta midler, a fim de verificar a relação da citada conta e das operações com o seu ordenante, JUAN CARLOS CELESTINO CODERCH MITJANS, já que localizado na base de dados da Receita Federal do Brasil contribuinte com o referido nome.

Foi deferida na cautelar apenas a cooperação jurídica internacional e outros requerimentos do MPF que importavam em afastamento de sigilo bancário e fiscal.

Após vários contratempos levantados pelo DRCI (fls. 46, 82, 111 da cautelar), enfrentados pelo MPF nas manifestações de fls. 48 v., 61, 74, 91, 106/107 da cautelar, foi respondido o pedido de cooperação que não foi efetivado pela falta de localização da

conta informada (fls. 274 da cautelar). Infelizmente, verifica-se que foi informada a conta errada a fls. 115, pela subscritora. Informado o número do TRN da segunda operação e não o que consta ao lado da instituição bancária que, tudo indica, ser o número da conta, a saber: /15X07D63.

Por outro lado, o confronto da movimentação bancária do investigado informada pela RF a fls. 55/57 da cautelar, no que se refere aos anos de 2001/2002, respectivamente de R\$73.570,05 e R\$152.436,72, com as suas declarações de rendimentos, inclusas a fls. 143/159 da cautelar, que informam rendimentos em ambos os anos um pouco inferiores a R\$160.000,00, não permite concluir que as operações investigadas, que são a crédito da conta midler no exterior pertencente a doleiro brasileiro, portanto, para entrega de reais no Brasil, tiveram impacto na movimentação financeira do investigado no Brasil, enfim, não se logrou estabelecer um paralelo da movimentação financeira no exterior do investigado com sua movimentação no Brasil.

A falta de rastro da movimentação investigada no Brasil e a falta de documentação comprovando a responsabilidade do investigado pelas movimentações no exterior, fato esse negado pelo investigado, apesar de reconhecer suas ligações profissionais com o EURO CREDIT BANK, não permitiram a evolução da investigação.

Atente-se ainda que as operações conhecidas por serem a crédito da conta no exterior do doleiro brasileiro sugerem retorno de recursos ao Brasil e não remessa de recursos do Brasil. De sorte que elas só poderiam, evidenciar o crime de evasão de divisas na modalidade do parágrafo único do artigo 22 da Lei 7492/84, ou seja, manutenção de conta no exterior, sem informações às autoridades brasileiras, e não do crime de evasão de divisas do **caput** do referido artigo.

Por sua vez, reiniciar o pedido de cooperação jurídica com o número da conta correta, passados mais de nove anos das operações investigadas tem pouquíssimas chances de sucesso, já que o DRCI vem informando que as instituições bancárias nos EUA só guardam a documentação relativa às operações pelo período de sete anos.

Por outro lado, a possibilidade de que a movimentação no exterior investigada estivesse ligada ao crime de lavagem de dinheiro, uma vez que o investigado possui registrado dois inquéritos policiais relativos a crimes contra o sistema financeiro, também não evoluiu. Os referidos inquéritos policiais já foram arquivados, conforme andamentos extraídos da **internet**.

Pontue-se ainda que autuação fiscal no valor de R\$ 365.621,73 (fls. 210 da cautelar), referente a acréscimo patrimonial a descoberto e dedução indevida de despesas médicas, igualmente não permite a formulação de acusação em face do investigado. No que tange ao crime de sonegação fiscal, a Súmula Vinculante nº 24, do STF, ao dispor que não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo, impede o oferecimento de denúncia no caso, já que há impugnação do contribuinte ainda não julgada, conforme consulta do sistema COMPROT.

Destaque-se ainda que o acréscimo patrimonial a descoberto verificado decorre da consideração do FISCO da movimentação no exterior investigada, como produto de rendimentos não declarados (veja termo de verificação de fls. 207 da cautelar). De modo que o acréscimo patrimonial referido não se trata de um reflexo da movimentação financeira no exterior que a poderia evidenciar, pelo menos indiciariamente, mas da própria movimentação financeira no exterior. (grifos nossos)

Com efeito, diante do quadro probatório produzido o MPF não vislumbra a existência de justa causa para oferecimento de denúncia por crime de evasão de divisas ou de lavagem de ativos, mas apenas vislumbra a possibilidade no futuro de uma denúncia por crime de sonegação fiscal, quando houver o lançamento definitivo do crédito tributário, razão pela qual expediu o ofício em anexo.

À luz do exposto, requer o arquivamento do presente IPL e da cautelar apensa, com fulcro no artigo 28 do CPP.

(...)

Em despacho de fls. 305/306, o juízo da 2ª Vara Criminal do Rio de Janeiro “acolheu a manifestação de arquivamento, sem prejuízo do disposto no art. 18 do CPP, caso não extinta definitivamente a punibilidade”.

Tendo em vista informações prestadas pelo contribuinte, corroboradas com a documentação de fls. 298/307, o lançamento realizado em relação à infração de acréscimo patrimonial a descoberto não deve prosperar, uma vez que o mesmo decorre exclusivamente da movimentação financeira no exterior, não tendo sido “encontrado qualquer registro da conta 0119713294FF, mantida junto ao *Northern Trust Intl Banking Corp* (Nova Iorque), titularizada por *EURO CREDIT BANK* “ (fl. 300). Neste sentido concluiu a Ilustre Procuradora da República na manifestação do Ministério Público dirigida ao juiz da 2ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, datada de 26/10/2011, a seguir reproduzida (fl. 303),

Destaque-se ainda que o acréscimo patrimonial a descoberto verificado decorre da consideração do FISCO da movimentação no exterior investigada, como produto de rendimentos não declarados (veja termo de verificação de fls. 207 da cautelar). De modo que o acréscimo patrimonial referido não se trata de um reflexo da movimentação financeira no exterior que a poderia evidenciar, pelos menos indiciariamente, mas da própria movimentação financeira no exterior.

Do exposto, o acórdão recorrido deve ser reformado, excluindo-se da tributação a infração de acréscimo patrimonial a descoberto.

Dedução Indevida de Despesas Médicas

A motivação apresentada pela Fiscalização foi que a dedução médicas do cônjuge carece de previsão legal, já que a mesma não fora arrolada como dependente e apresenta declaração de ajuste anual em separado.

O texto base que define o direito da dedução do imposto e a correspondente comprovação para efeito da obtenção do benefício da dedução de despesas médicas está contido no inciso II, alínea “a”, § 2º do artigo 8º e artigo 35 da Lei nº 9.250 de 1995, regulamentado no artigo 80 do Decreto nº 3.000 de 1999 (RIR/99), vigente à época dos fatos, reproduzidos abaixo:

Lei nº 9.250 de 26 de dezembro 1995.

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.

(...)

Art. 35. Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alínea c, poderão ser considerados como dependentes:

I - o cônjuge;

II - o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho;

III - a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV - o menor pobre, até 21 anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;

V - o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até 21 anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

VI - os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

VII - o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.

§ 1º Os dependentes a que se referem os incisos III e V deste artigo poderão ser assim considerados quando maiores até 24 anos de idade, se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau.

§ 2º Os dependentes comuns poderão, opcionalmente, ser considerados por qualquer um dos cônjuges.

§ 3º No caso de filhos de pais separados, poderão ser considerados dependentes os que ficarem sob a guarda do contribuinte, em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente.

§ 4º É vedada a dedução concomitante do montante referente a um mesmo dependente, na determinação da base de cálculo do imposto, por mais de um contribuinte.

§ 5º Sem prejuízo do disposto no inciso IX do parágrafo único do art. 3º da Lei nº 10.741, de 1º de outubro de 2003, a pessoa com deficiência, ou o contribuinte que tenha dependente nessa condição, tem preferência na restituição referida no inciso III do art. 4º e na alínea “c” do inciso II do art. 8º. (Incluído pela Lei nº 13.146, de 2015) (Vigência)

Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999

Despesas Médicas

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;(grifos nossos)

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).

Os dispositivos legais acima transcritos deixam claro que as despesas dedutíveis na declaração são aquelas relativas ao próprio declarante ou a seus dependentes especificados no artigo 77 do Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999)³, vigente à época dos fatos.

³ Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999

Dependentes

Art. 77. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, poderá ser deduzida do rendimento tributável a quantia equivalente a noventa reais por dependente (Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso III).

§ 1º Poderão ser considerados como dependentes, observado o disposto nos arts. 4º, § 3º, e 5º, parágrafo único (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35):

I - o cônjuge;

II - o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho;

III - a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até vinte e um anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV - o menor pobre, até vinte e um anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;

V - o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até vinte e um anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

VI - os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

VII - o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.

A inclusão de um cônjuge como dependente do outro ou a declaração em conjunto, assim como o modelo de declaração (simplificada ou completa) a ser apresentada, é uma opção do casal, como exposto nos artigos 8º e 795, do referido Regulamento.

O que se verificou foi que o cônjuge do Recorrente apresentou declaração em separado, optando pelo desconto simplificado, que substitui todas as deduções legais a ela relativas. Sendo assim, suas despesas médicas não podem ser deduzidas na declaração do marido, ainda que este as tenha efetivamente suportado.

O casal deveria ter apresentado declaração em conjunto ou deveria ter sido incluída a esposa como dependente do marido, somado os rendimentos de ambos e, aí sim, as despesas dela seriam dedutíveis na declaração dele.

Logo, não merece reparo o acórdão recorrido neste ponto.

Conclusão

Diante do exposto, vota-se em rejeitar as preliminares arguidas e no mérito em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a exigência fiscal incidente sobre a infração de acréscimo patrimonial a descoberto, nos termos do voto em epígrafe.

Débora Fófano dos Santos

§ 2º Os dependentes a que referem os incisos III e V do parágrafo anterior poderão ser assim considerados quando maiores até vinte e quatro anos de idade, se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, § 1º).

§ 3º Os dependentes comuns poderão, opcionalmente, ser considerados por qualquer um dos cônjuges (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, § 2º).

§ 4º No caso de filhos de pais separados, poderão ser considerados dependentes os que ficarem sob a guarda do contribuinte, em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, § 3º).

§ 5º É vedada a dedução concomitante do montante referente a um mesmo dependente, na determinação da base de cálculo do imposto, por mais de um contribuinte (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, § 4º).