



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

**Processo n°** 10920.000768/2008-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2102-002.234 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de agosto de 2012  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** ROBERTO HOMERO GRAÇA ERNEST  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2004, 2005

IRPF. TRIBUTAÇÃO DE IRPJ. LANÇAMENTO DECORRENTE. IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DOS LUCROS APURADOS NO PASSADO E DISTRIBUÍDOS.

O lançamento de IRPJ, sob a óptica contábil, é evento do passado que origina obrigação presente (Norma e Procedimento de Contabilidade n° 22 NPC 22), não sendo cabível a desconsideração da parcela do lucro distribuído a título de dividendos, na proporção do lançamento do IRPJ, para fins de lançamento decorrente de IRPF, mormente porque, à época da distribuição, o lucro distribuído estava devidamente escriturado. Nessa mesma inteligência, um arbitramento de lucro de período passado perpetrado pela fiscalização, com lançamento de IRPJ e CSLL, também não pode ter o condão de majorar o lucro passível de distribuição de período passado, notadamente para albergar valores que na época sequer tinham sido contabilizados como dividendos passíveis de distribuição, mas como mero adiantamento à diretoria.

DECLARAÇÃO APRESENTADA APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. INVIABILIDADE DE ALTERAR O LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A declaração retificadora (ou original) apresentada após o início do procedimento fiscal não tem o condão de restabelecer a espontaneidade do contribuinte, nada influenciando sobre o lançamento respectivo. Inteligência da Súmula CARF n° 33: *A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.*

DESPESAS MÉDICAS DE FILHOS DEDUZIDAS NA DECLARAÇÃO APRESENTADA EM SEPARADO DO CÔNJUGE. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DAS MESMAS DESPESAS NA DECLARAÇÃO DO GENITOR.

A esposa do fiscalizado apresentou declaração em separado no modelo completo e informou os filhos do casal como dependentes, e lá deduziu as despesas médicas dos filhos dependentes. Inviável deferir a dedução das mesmas despesas na declaração do pai fiscalizado.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Relator e Presidente.

EDITADO EM: 28/08/2012

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Atilio Pitarelli, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Rubens Maurício Carvalho.

## Relatório

Em face do contribuinte ROBERTO HOMERO GRACA ERNST, CPF/MF nº 296.482.970-53, já qualificado neste processo, foi lavrado, em 14/02/2008, auto de infração (fls. 151 e seguintes), com ciência postal em 25/02/2008. Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento do crédito:

IMPOSTO	R\$ 25.608,84
MULTA DE OFÍCIO	R\$ 19.206,63

Ao contribuinte foram imputadas as seguintes infrações, todas apenadas com multa de ofício de 75%:

1. omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas, nos anos-calendário 2003 e 2004, nos importes de R\$ 48.293,10 e R\$ 38.335,00, respectivamente. A partir de auditoria feita na empresa Indústria de Borrachas NSO Ltda, em processo administrativo fiscal próprio, levantaram-se os valores pagos ao autuado que não se referiam a rendimentos isentos (distribuição de lucros), classificados na contabilidade da fonte pagadora como adiantamento a sócios e que sequer tinham qualquer relação entre o lucro e o capital investido pelo autuado, conforme Termo de Verificação Fiscal;

2. dedução indevida de previdência social, no importe R\$ 827,86, no ano-calendário 2004;
3. dedução indevida de despesas médicas, no importe de R\$ 11.760,60 e R\$ 2.588,46, nos anos-calendário 2003 e 2004, respectivamente;
4. dedução indevida de despesa com instrução, no importe de R\$ 1.998,00, no ano-calendário 2004.

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

Vê-se que o impugnante juntou aos autos cópias de declarações retificadoras dos anos-calendário 2003 e 2004, nas quais houve a confissão de rendimentos omitidos nos importes de R\$ 18.938,32 (compare-se a declaração original – fl. 12 – e a retificadora – fl. 227 -) e R\$ 38.335,00 (compare-se a declaração original – fl. 16 – e a retificadora – fl. 239 -), respectivamente, oriundos da fonte pagadora INDUSTRIA DE BORRACHAS NSO LTDA, declarações essas apresentadas em 19/10/2007.

A 4ª Turma de Julgamento da DRJ/FNS, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o lançamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 07-17.733, de 02 de outubro de 2009.

Abaixo seguem os fundamentos da decisão acima:

- em relação à omissão de rendimentos, a autoridade julgadora entendeu que havia prova suficiente dos pagamentos ao impugnante, conforme fls. 18, 19, 21 a 39, diferentemente do que asseverara este em sua peça impugnatória. Assim, a controvérsia estaria restrita à possibilidade de o contribuinte, depois de procedido o lançamento com base no lucro arbitrado na pessoa jurídica da qual é sócio, utilizar-se deste novo valor estipulado como lucro para justificar valores pagos a seus sócios como distribuição de lucro. Arrematando, asseverou o julgador *a quo*: “Assim, sendo a tributação com base no lucro arbitrado uma sistemática de cálculo do IRPJ, e não uma penalidade, natural que a distribuição aos sócios deste lucro seja dado o mesmo tratamento tributário das demais formas de apuração de lucros. Observa-se, todavia, que os valores ora tributados estavam classificados na contabilidade da empresa Borrachas NSO como adiantamentos a diretoria, e não como lucros distribuídos. O próprio sujeito passivo deixa claro em sua impugnação que os valores pagos aos sócios, entre eles o sujeito passivo, não se tratavam de lucros distribuídos. Para ele, ao ser apurado o crédito tributário com base no lucro arbitrado, a empresa e seus sócios ganharam direito a um “bônus”, sendo permitida a distribuição deste lucro e “justificação de valores” (v. folha 171). Ora, uma coisa é a possibilidade legal de distribuição de lucros apurados por arbitramento, abrangendo até mesmo o lucro distribuído que fora apurado originalmente por outro sistema de aferição. Outra bem diferente é querer utilizar deste arbitramento para validar atos efetuados irregularmente no passado” (fl. 261);

- a glosa da dedução com previdência foi considerada definitiva na via administrativa, por ausência de impugnação;
- deve ser restabelecida a despesa médica glosada do ano-calendário 2003, em prol da esposa e filhos, mesmo essa tendo declarado em separado e colocado os filhos como dependentes, isso seguindo a orientação do Pergunta e Resposta do IRPF, na redação então vigente. Já em relação ao ano-calendário 2004, como a esposa, que declarou em separado, deduziu todas as despesas médicas dela e dos filhos dependentes, nada há a ser restabelecido;
- de igual forma ao dito final do item acima, não há que se restabelecer a glosa da despesa com instrução, pois a despesa foi deduzida na declaração do cônjuge.

O contribuinte foi intimado da decisão *a quo* em 09/11/2009. Irresignado, interpôs recurso voluntário em 07/12/2009.

No voluntário, o recorrente alega, em síntese, que:

- I. não foram juntadas provas nos autos que demonstrem a omissão de rendimentos, nem sequer qualquer movimentação financeira ou aquisição de bens em disparate com o valor recebido a título de *pro labore*. Ademais, “... *parte dos valores são justificados pela distribuição de lucros, e parte são justificadas pelos próprios pró-labores. Note que em momento algum o fiscal menciona sobre a dedução do que diz ser omissão de receita, dos valores recebidos a título de pró-labore, já que a imputação de omissão de receita provém de movimentação financeira*” (fl. 277 – transcrição do recurso voluntário);
- II. no momento em que a autoridade fiscal fez o arbitramento do lucro na empresa Indústria de Borrachas NSO, efetuando o competente lançamento tributário nessa pessoa jurídica, o qual foi objeto de parcelamento, tal lucro majorado deve ser reconhecido como passível de distribuição, de forma isenta, para os sócios. Indo mais além, desconsiderando tais lucros majorados, os valores que devem ser tributados já foram informados em declarações retificadoras, as quais devem permanecer hígdas;
- III. “*Assim, como para o ano de 2003 houve um lucro arbitrado total de R\$ 800.687,03, e levando-se em conta a participação societária do IMPUGNANTE de 4,66% para o mesmo ano, conforme antes registramos, este teve um lucro arbitrado distribuído de R\$ 29.354,78. Restando esse valor devidamente lançado na "DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL" retificadora. Bem assim, oferecendo a diferença à tributação tanto para o ano de 2003 como par ao ano de 2004. No de 2003 por ter sobrado saldo a ser tributado e no ano de 2004 o valor total a ser tributado*” (fl. 269 – transcrição do recurso voluntário);
- IV. para o ano-calendário 2004, demonstrou uma despesa médica de R\$ 18.670,28, muito além dos R\$ 7.639,12 informado na declaração,

devendo ser deferida a dedução de tal diferença (R\$ 11.031,16). Igualmente, deve ser cancelada a glosa de R\$ 2.588,46, pois se tratou de despesas com dependentes;

V. na forma do art. 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430/96, em sua redação original, deve ser decotada da omissão de rendimentos os valores inferiores a R\$ 1.000,00.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 09/11/2009, segunda-feira, e interpôs o recurso voluntário em 07/12/2009, dentro do trintídio legal, este que teve seu termo final em 09/12/2009, quarta-feira. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o apelo, como discriminado no relatório.

Antes de tudo, deve-se observar que não foi imputada ao contribuinte qualquer presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada (art. 42 da Lei nº 9.430/96), pois os valores creditados nas contas de depósitos do fiscalizado ficaram abaixo dos limites do art. 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430/96, como expressamente dito pela autoridade lançadora (vide Termo de Verificação Fiscal de fls. 145/146).

Dessa forma, fica prejudicada a defesa do **item V** do relatório, bem como todas as considerações que buscam vincular a movimentação financeira à infração de omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas, quer porque os limites do art. 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430/96 somente são aplicáveis quando da imputação dessa presunção de omissão de rendimentos oriundos dos depósitos bancários, o que não foi o caso desses autos, quer porque não é necessário demonstrar que a omissão de rendimentos imputada ao fiscalizado tenha transitado por contas bancárias (o fiscalizado pode ter recebido da PJ dinheiro em espécie, cheques de terceiros etc.).

Superado o ponto acima, como já dito na decisão recorrida, parece claro que a prova juntada aos autos, de fls. 18, 19, 20, 21 a 39, demonstra os valores omitidos pelo contribuinte, sendo tal documentação oriunda da fonte pagadora. Porém, a prova cabal de que houve rendimentos omitidos foi produzida pelo próprio recorrente, então impugnante, quando apresentou as declarações retificadoras dos anos-calendário 2003 e 2004, nas quais houve a confissão de rendimentos omitidos nos importes de R\$ 18.938,32 (compare-se a declaração original – fl. 12 – e a retificadora – fl. 227 -) e R\$ 38.335,00 (compare-se a declaração original – fl. 16 – e a retificadora – fl. 239 -), respectivamente, oriundos da fonte pagadora INDUSTRIA DE BORRACHAS NSO LTDA, declarações essas apresentadas em 19/10/2007.

Em relação à omissão do ano-calendário 2003, no importe total de R\$ 48.293,10, vê-se que o contribuinte somente confessou parte da omissão (R\$ 18.938,32), pois

entende que faria jus à distribuição isenta do lucro arbitrado pela fiscalização no montante de R\$ 29.354,78 (R\$ 29.354,78 + R\$ 18.938,32 = R\$ 48.293,10). Para o ano-calendário 2004, como não havia lucro a distribuir, confessou como rendimentos tributáveis o total da omissão (R\$ 38.225,00).

Ora, está mais do que comprovado a existência da omissão de rendimentos tributáveis, a partir da confissão do próprio impugnante, somente restando a ser decidido se o contribuinte poderia utilizar os lucros arbitrados, para cobrir valores pretéritos que não constaram como distribuição de lucros, bem como se as declarações retificadoras poderiam ser aceitas pela Administração Tributária, como se o contribuinte estivesse espontâneo para confessar novos débitos.

Inicialmente, vê-se que o contribuinte tomou ciência do Termo de Início de Fiscalização em 19/10/2007 (fl. 5), porém se observa que já havia sido intimado desde 02/10/2007 a justificar a omissão de rendimentos auferidos da empresa Indústria de Borrachas NSO Ltda., contabilizados a título de “adiantamento aos sócios” (fls. 06 e 07), sendo que o segundo Termo (o de 19/10/2007) acresceu novas demandas ao fiscalizado, fazendo menção expressa à intimação de 02/10/2007. Ademais, deve-se observar que a presente ação fiscal é decorrência de outra aberta na pessoa jurídica, conforme representação fiscal de 10/09/2007 (fl. 17), a indicar que os demais envolvidos nas infrações verificadas na pessoa jurídica também estavam com a espontaneidade quebrada (art. 7º, § 1º, *in fine*, do Decreto nº 70.235/72). Aí veio o contribuinte, no mesmo 19/10/2007, e apresentou as declarações retificadoras (fls. 232 e 238).

Claramente, percebe-se que o contribuinte estava com a espontaneidade quebrada desde 02/10/2007, quando recebeu o primeiro Termo de Intimação, isso se não considerarmos que a fiscalização na pessoa jurídica, de onde proveio a representação fiscal que culminou na autuação ora em debate, tenha também quebrado a espontaneidade do contribuinte, pois na pessoa jurídica detectou-se a distribuição de valores não acobertados pelos lucros contábeis em prol dos sócios, a implicar que as infrações detectadas na PJ se espriam em desfavor dos sócios (art. 7º, § 1º, *in fine*, do Decreto nº 70.235/72). Neste último caso, a quebra da espontaneidade do autuado teria ocorrido no curso da fiscalização da PJ e seria até anterior a data acima descrita.

Ora, considerando que o contribuinte estava com a espontaneidade quebrada desde 02/10/2007 (ou em data anterior, caso seja considerada a fiscalização na pessoa Jurídica), não poderia apresentar declarações retificadoras em 19/10/2007 (fls. 232 e 238), com o objetivo de confessar novos débitos e pagar o imposto apurado com acréscimos legais como se tivesse espontâneo, pois tais declarações não têm qualquer influência no lançamento de ofício, no tocante à incidência dos acréscimos legais (multa de ofício de juros de mora) sobre o imposto apurado na fiscalização, como se pode ver pela inteligência da Súmula CARF nº 33: *A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.*

Aqui resta debater a possibilidade de o contribuinte utilizar os lucros arbitrados no ano-calendário 2003, para reduzir parcialmente a omissão de rendimentos, como antes descrito.

A decisão recorrida rejeitou a pretensão do contribuinte com as seguintes razões (fl. 261):

(...)



*Observa-se, todavia, que os valores ora tributados estavam classificados na contabilidade da empresa Borrachas NSO como adiantamentos a diretoria, e não como lucros distribuídos.*

*O próprio sujeito passivo deixa claro em sua impugnação que os valores pagos aos sócios, entre eles o sujeito passivo, não se tratavam de lucros distribuídos. Para ele, ao ser apurado o crédito tributário com base no lucro arbitrado, a empresa e seus sócios ganharam direito a um "bônus", sendo permitida a distribuição deste lucro e "justificação de valores" (v. folha 171).*

*Ora, uma coisa é a possibilidade legal de distribuição de lucros apurados por arbitramento, abrangendo até mesmo o lucro distribuído que fora apurado originalmente por outro sistema de aferição. Outra bem diferente é querer utilizar deste arbitramento para validar atos efetuados irregularmente no passado.*

*No que se refere às alegações do contribuinte sobre movimentação financeira, constata-se que não tem relevância no caso em análise, uma vez que não se está tributando omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada (movimentação financeira).*

*O sujeito passivo, portanto, não possui direito a justificar com o lucro arbitrado valores pagos a título diverso, sendo procedente o lançamento fiscal sobre a matéria.*

Não me parece que existam reparos a fazer na decisão acima, pois se originalmente os valores não estavam contabilizados como distribuição de lucros, não pode um arbitramento posterior, já feito pela fiscalização, acobertar os adiantamentos feitos à diretoria.

Deve-se ainda agregar, por relevante, que a jurisprudência do CARF não aceita que fiscalizações posteriores venham a diminuir os lucros e dividendos outrora distribuídos, conforme resultado apurado na contabilidade, pois, segundo a óptica contábil, os lançamentos de IRPJ e de CSLL são um evento passado que origina obrigação presente, ou seja, não obstante a obrigação tributária refira-se a evento passado, sob a óptica contábil é provisão que deve afetar a demonstração financeira que estiver em curso, não sendo admissível, por esse fato, a retificação do lucro anteriormente apurado e distribuído. Como exemplo desse entendimento, veja-se o Acórdão nº 9202-02.030, sessão de 21 de março de 2012, relator o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior, que restou assim ementado:

*IRPF. TRIBUTAÇÃO DE IRPJ. LANÇAMENTO DECORRENTE. EXCEDENTE DE DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS.*

*O lançamento de IRPJ, sob a ótica contábil, é evento do passado que origina obrigação presente (Norma e Procedimento de Contabilidade nº 22 NPC 22), não sendo cabível a desconsideração da parcela do lucro distribuído a título de dividendos, na proporção do lançamento do IRPJ, para fins de lançamento decorrente de IRPF, mormente porque, à época da distribuição, o lucro distribuído estava devidamente escriturado.*

Ora, se assim o é, um arbitramento de lucro de período passado perpetrado pela fiscalização, com cobrança de IRPJ e CSLL, também não pode ter o condão de majorar o lucro passível de distribuição de período passado, notadamente para albergar valores que na época sequer tinham sido contabilizados como lucros ou dividendos, mas como adiantamento à diretoria.

E, concluindo, no tocante à imputação dos valores dos *pro labore* à omissão de rendimentos, trata-se de argumentação destituída de sentido, pois o próprio recorrente, então impugnante, confessou os rendimentos a si imputados nestes autos, nas retificadoras, agregando-os aos montantes já declarados (que se referiam a *pro labore*). São rendimentos independentes (*pro labores* e os rendimentos omitidos), como o próprio impugnante confessou.

Por tudo, deve-se manter a omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas, nos anos-calendário 2003 e 2004, nos importes de R\$ 48.293,10 e R\$ 38.335,00, respectivamente

Para concluir, passa-se a debater a defesa do **item IV** do relatório (para o ano-calendário 2004, o recorrente comprovou uma despesa médica de R\$ 18.670,28, muito além dos R\$ 7.639,12 informados na declaração, devendo ser deferida a dedução de tal diferença (R\$ 11.031,16). Igualmente, deve ser cancelada a glosa de R\$ 2.588,46, pois se tratou de despesas com dependentes).

As duas questões acima se referem às despesas médicas do ano-calendário 2004, pois se observe que o valor de R\$ 2.588,46 foi exatamente a glosa perpetrada pela fiscalização no referido ano.

Originalmente, o contribuinte havia deduzido uma despesa médica no AC2004 de R\$ 7.639,12. Daqui a fiscalização glosou R\$ R\$ 2.588,46, mantendo apenas uma despesa de R\$ 5.050,66, que foi a despesa com o próprio fiscalizado.

Os Comprovantes de Rendimentos Pagos e de Retenção do Imposto de Renda na Fonte, emitidos pela fonte pagadora, informam que o contribuinte pagou ao Saúde Bradesco, no ano-calendário 2004, o valor de R\$ 14.355,58 (fl. 50). Os documentos juntados às folhas 62 a 84 demonstram que os pagamentos realizados ao Bradesco Saúde referem-se a plano de saúde empresarial, pagos em nome do contribuinte, sua esposa, Ana Cristina Campos Jacob, e os filhos, João Victor Ernst e Luis Eduardo J. Emst.

Com já dito na decisão recorrida, a esposa do contribuinte apresentou declaração em separado no modelo completo e informou os filhos do casal como dependentes, João Vitor e Luiz Eduardo, e lá deduziu a título de despesas médicas o montante de R\$ 14.355,50 pagos ao Bradesco Saúde (fl. 262), ou seja, deduziu toda a despesa médica que constou no comprovante de rendimentos de fl. 50, este em nome do recorrente.

Ora, mesmo que se considere o valor da despesa médica como pedido pelo recorrente (R\$ 18.670,28), em desconformidade com o comprovante de rendimentos de fl. 50, mas em linha com as faturas técnicas emitidas pela Bradesco Seguros (fls. 74 a 84), vê-se que o contribuinte quer deduzir despesas médicas com dependentes que constaram na declaração da esposa, quando nesta as despesas já foram deduzidas. Deferir o pleito do contribuinte seria permitir que as despesas médicas dos dependentes fossem deduzidas em ambas as declarações do casal, quando declaram em separado, o que não é possível.

À guisa de conclusão, observe que mesmo considerando a despesa médica no importe que constou nas faturas, a soma dos valores que foram deduzidos e acatados na



Processo nº 10920.000768/2008-11  
Acórdão n.º 2102-002.234

S2-C1T2  
Fl. 5

declaração do ano-calendário 2004 do recorrente (R\$ 5.050,66) e da esposa do recorrente (R\$ 14.355,50) sobejam o montante que constou nas faturas técnicas de fls. 74 a 84 (R\$ 18.670,28), nada havendo a deferir ao contribuinte, inclusive porque o que foi registrado em seu nome próprio nas faturas técnicas foi considerado pela fiscalização (R\$ 5.050,66).

Mais uma vez sem razão o recorrente.

Ante o exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Giovanni Christian Nunes Campos