



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

Processo nº 10510.721220/2010-54
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2102-002.909 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de abril de 2014
Matéria IRPF - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE
Recorrente CARLOS BRITTO AMARAL LEMOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. *DIES A QUO*. CONSTATAÇÃO DE FRAUDE. CONTAMINAÇÃO DE TODO O LANÇAMENTO PARA IDENTIFICAÇÃO DO TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL.

O prazo decadencial é de cinco anos. O *dies a quo* do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, I, do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação, nos quais haja pagamento antecipado em relação aos fatos geradores considerados no lançamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN.

Considerando-se que o que se homologa é o lançamento e este é um ato único, a qualificação da multa de uma glosa no ano-calendário contamina todas as demais, não havendo como dissociá-la para fins de contagem do prazo decadencial. Interpretação do artigo 150, do CTN. Ou seja, a regra a ser aplicada na identificação do termo inicial da decadência é única e a presença de fraude contamina o lançamento em relação ao fato gerador como um todo.

IRPF. GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÕES.

Nos casos em que o próprio profissional médico emissor de recibos acusa que houve prestação dos serviços médicos, tal declaração, aliada à apresentação de outras provas, autoriza a dedução de despesas, desde que conste em tais documentos o nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF do profissional prestador de serviço. Após comprovações

apresentadas pelo contribuinte, a glosa de dedução de despesas somente pode ser mantida quando restarem motivadas as razões da autoridade administrativa, sob pena de nulidade do ato por arbitrariedade.

PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE. RETIFICAÇÃO DE ERRO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do art. 832 do Decreto nº 3.000/99, a retificação da declaração de ajuste, com vistas a sanar erro contido na mesma, somente é possível antes de iniciado o procedimento de lançamento de ofício.

Desta forma, deve ser mantida a glosa das despesas médicas dispendidas pelo contribuinte com plano de saúde de sua filha, tendo em vista que esta não figurou no rol dos dependentes constante da declaração de ajuste anual do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, determinando apenas a retificação do lançamento para que efetivamente seja considerada a dedução do valor de R\$1.927,94, pago a IPES Saúde no ano-calendário de 2007, conforme reconhecido pela DRJ de origem, mas não computado no cálculo de retificação do lançamento.

Assinado digitalmente.

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS – Presidente

Assinado digitalmente

CARLOS ANDRÉ RODRIGUES PEREIRA LIMA – Relator

EDITADO EM: 25/09/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Raimundo Tosta Santos (presidente da turma), Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti (vice-presidente), Núbia de Matos Moura, Rubens Maurício Carvalho, Alice Grecchi e Carlos André Rodrigues Pereira Lima.

Cuida-se de recurso voluntário de fls. 258 a 266, interposto contra decisão da DRJ em Salvador/BA, de fls., que julgou parcialmente procedente o lançamento do IRPF de fls. 137 a 155, relativo aos anos-calendário 2004, 2005, 2006 e 2007, lavrado em 02/12/2010, com ciência do RECORRENTE em 13/12/2010 (fl. 157).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 53.572,89, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício, ora aplicada no percentual de 75%, ora no percentual de 150%. De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 139 a 146, o presente lançamento decorreu da glosa de deduções relativas a despesas médicas, conforme abaixo discriminado:

Ano-calendário 2004:

Valor	Despesa com	Motivo da glosa	Multa
R\$500,00	Dr. Luiz Soares Machado	Recibo não informa a quem foi prestado o serviço médico, portanto não foi comprovado que citado gasto se refere a tratamento médico do próprio contribuinte ou de seus dependentes.	75%
R\$ 5.000,00	Dr. Daniel Aragão Siebra	Recibos não informam a quem foi prestado o serviço médico, portanto não foi comprovado que citado gasto se refere a tratamento médico do próprio contribuinte ou de seus dependentes.	75%
R\$ 8.817,44	UNIMED SERGIPE	Declarações apresentadas não informam quem são os beneficiários do referido plano, não sendo comprovado que citado gasto tem o contribuinte ou seus dependentes como beneficiários.	75%
R\$ 10.000,00	M & B Serviços Odontológicos LTDA.	A nota Fiscal de serviço apresentada pelo contribuinte foi atestada como inidônea pela fiscalização, pois: (i) houve a confirmação, prestada pelos sócios da empresa, de que a nota fiscal de nº 80 (apresentada pelo contribuinte) nunca havia sido emitida, uma vez que a última nota emitida foi a de nº 27; (ii) as notas apresentadas pelos sócios da empresa apresentam layout completamente diferente da nota apresentada pelo RECORRENTE; (iii) a data de emissão da nota (17/05/2004) é anterior à data de autorização, emitida pela Secretaria Municipal da Fazenda de Salvador, para emissão de blocos de notas fiscais (28/09/2004), conforme informação constante no rodapé da nota; (iv) outro contribuinte, em processo de fiscalização distinto, apresentou a mesma nota fiscal de nº 80.	150%
R\$ 10.000,00	Eletrocárdio Consultas e Exames LTDA.	A fiscalização constatou que a nota fiscal apresentada pelo RECORRENTE era inidônea por diversos motivos, dentre os quais pode-se citar: (i) tanto a nota fiscal nº 18 da Eletrocárdio Consultas e Exames LTDA. como também a nota fiscal nº 80 da M & B Serviços Odontológicos LTDA. possuem a mesma numeração da autorização para emissão de blocos de notas fiscais, emitida pela Secretaria Municipal da Fazenda de Salvador (nº 26430); (ii) o serviço discriminado na nota informa que se trata de tratamento dentário, atividade estranha à praticada pela empresa; (iii) a Secretaria Municipal da Fazenda de Salvador confirmou que a autorização para emissão de	150%

Processo nº 10510.721220/2010-54
Acórdão n.º 2102-002.909

S2-C1T2

Fl. 285

		blocos de notas fiscais é a de nº 31173 e não de nº 26430, conforme constante na nota.	
--	--	--	--

Ano-calendário 2005:

Valor	Despesa com	Motivo da glosa	Multa
R\$230,00	Tereza Cristina Costa	Recibo não informa a quem foi prestado o serviço médico, portanto não foi comprovado que citado gasto se refere a tratamento médico do próprio contribuinte ou de seus dependentes.	75%
R\$ 10.000,00	Daniel Aragão Siebra	Recibos não informam a quem foi prestado o serviço médico, portanto não foi comprovado que citado gasto se refere a tratamento médico do próprio contribuinte ou de seus dependentes.	75%
R\$ 9.258,83	UNIMED SERGIPE	Declarações apresentadas não informam quem são os beneficiários do referido plano, não sendo comprovado que citado gasto tem o contribuinte ou seus dependentes como beneficiários.	75%

Ano-calendário 2006:

Valor	Despesa com	Motivo da glosa	Multa
R\$ 240,00	Luiz Soares Machado	Recibos não informam a quem foi prestado o serviço médico, portanto não foi comprovado que citado gasto se refere a tratamento médico do próprio contribuinte ou de seus dependentes.	75%
R\$ 10.825,91	UNIMED SERGIPE	Declarações apresentadas não informam quem são os beneficiários do referido plano, não sendo comprovado que citado gasto tem o contribuinte ou seus dependentes como beneficiários.	75%

Ano-calendário 2007:

Valor	Despesa com	Motivo da glosa	Multa
R\$ 10.608,59	UNIMED SERGIPE	Declarações apresentadas não informam quem são os beneficiários do referido plano, não sendo comprovado que citado gasto tem o contribuinte ou seus dependentes como beneficiários.	75%
R\$ 1.927,94	IPES SAÚDE	Documentação comprobatória apresentada não informa quem são os beneficiários do referido plano, não sendo comprovado que citado gasto tem o contribuinte ou seus dependentes como beneficiários.	75%
R\$ 720,00	Luiz Soares Machado	Recibos não informam a quem foi prestado o serviço médico, portanto não foi comprovado que citado gasto se refere a tratamento médico do próprio contribuinte ou de seus dependentes.	75%
R\$ 3.000,00	Daniel Aragão Siebra	Recibos não informam a quem foi prestado o serviço médico, portanto não foi comprovado que citado gasto se	75%

		refere a tratamento médico do próprio contribuinte ou de seus dependentes.	
--	--	--	--

DA IMPUGNAÇÃO

Em 04/01/2011, o RECORRENTE apresentou, tempestivamente, a impugnação de fls. 160 a 166. Em suas razões, afirmou o seguinte:

- I. Que o lançamento referente ao ano-calendário 2004 estaria atingido pela decadência;
- II. Anexou cópias dos comprovantes das despesas médicas (fls. 168 a 229);
- III. Em relação às despesas com o Dr. Luiz Soares Machado no ano de 2004 (R\$ 500,00), no ano de 2006 (R\$ 240,00) e no ano de 2007 (R\$ 720,00), o RECORRENTE apresentou cinco recibos relativos aos honorários e três declarações informando o nome do paciente que recebeu o tratamento (fls. 179 a 186);
- IV. Em relação às despesas com o Dr. Daniel Aragão Siebra no ano de 2004 (R\$ 5.000,00), no ano de 2005 (R\$ 10.000,00) e no ano de 2007 (R\$ 3.000,00), o RECORRENTE apresentou vinte e dois recibos relativos aos honorários pagos ao fisioterapeuta e três declarações informando o nome do paciente que recebeu o tratamento (fls. 187 a 211);
- V. Em relação às despesas com o plano de saúde UNIMED Sergipe no ano de 2004 (R\$ 8.717,44), no ano de 2005 (R\$ 9.258,83), no ano de 2006 (R\$ 10.825,91) e no ano de 2007 (R\$ 10.608,59), o RECORRENTE apresentou os comprovantes fornecidos pela UNIMED Sergipe e pela Assembleia Legislativa do Estado de Sergipe, os quais especificam os beneficiários do plano (fls. 170 a 177 e fls. 214 a 229). Neste sentido, reconheceu que não poderia ocorrer a glosa dos valores dispendidos em favor dele próprio e de sua dependente Monique Mendonça Amaral, quais sejam: R\$ 3.498,60 em 2004, R\$ 4.183,00 em 2005, R\$ 4.502,01 em 2006 e R\$ 5.219,49 em 2007;
- VI. Em relação às despesas com a Dra. Tereza Cristina Costa no ano de 2005 (R\$ 230,00), o RECORRENTE apresentou cópia do recibo relativos aos honorários pagos à odontóloga e uma declaração informando o nome do paciente que recebeu o tratamento (fls. 212 e 213);
- VII. Em relação às despesas com o plano de saúde IPES SAÚDE Sergipe no ano de 2007 (R\$ 1.927,94), o RECORRENTE apresentou declaração fornecida pela Assembleia Legislativa do Estado de Sergipe, informando que o beneficiário do plano é o próprio contribuinte (fls. 171 e 178);

Conforme acima exposto, o RECORRENTE aceitou e reconheceu o lançamento em relação às seguintes glosas:

Ano-calendário 2004:

Valor	Despesa com	Multa
R\$ 5.218,84	UNIMED SERGIPE	75%
R\$ 10.000,00	M & B Serviços Odontológicos LTDA.	150%
R\$ 10.000,00	Eletrocárdio Consultas e Exames LTDA.	150%

Ano-calendário 2005:

Valor	Despesa com	Multa
R\$ 5.075,83	UNIMED SERGIPE	75%

Ano-calendário 2006:

Valor	Despesa com	Multa
R\$ 6.323,90	UNIMED SERGIPE	75%

Ano-calendário 2007:

Valor	Despesa com	Multa
R\$ 5.389,10	UNIMED SERGIPE	75%

Assim, os valores impugnados pelo RECORRENTE foram os seguintes:

Ano-calendário 2004:

Valor	Despesa com	Multa
R\$ 3.498,60	UNIMED SERGIPE	75%
R\$500,00	Dr. Luiz Soares Machado	75%
R\$ 5.000,00	Dr. Daniel Aragão Siebra	75%

Ano-calendário 2005:

Valor	Despesa com	Multa
R\$ 4.183,00	UNIMED SERGIPE	75%
R\$230,00	Tereza Cristina	75%

	Costa	
R\$ 10.000,00	Daniel Aragão Siebra	75%

Ano-calendário 2006:

Valor	Despesa com	Multa
R\$ 4.502,01	UNIMED SERGIPE	75%
R\$ 240,00	Luiz Soares Machado	75%

Ano-calendário 2007:

Valor	Despesa com	Multa
R\$ 5.219,49	UNIMED SERGIPE	75%
R\$ 1.927,94	IPES SAÚDE	75%
R\$ 720,00	Luiz Soares Machado	75%
R\$ 3.000,00	Daniel Aragão Siebra	75%

Neste sentido, o crédito tributário não impugnado foi transferido para o processo nº 10510.720028/2011-21, de acordo com o documento de fls. 230 a 233.

Através das fls. 234 e 235, a DRJ de origem atestou que a inidoneidade de alguns documentos apresentados pelo RECORRENTE. Assim, determinou que o mesmo fosse intimado a apresentar comprovantes dos pagamentos (cópia dos cheques ou extratos bancários) relacionados a cada um dos recibos das despesas com o Dr. Luiz Soares Machado e com o Dr. Daniel Aragão Siebra, no total de R\$19.460,00.

Em resposta à intimação, o RECORRENTE afirmou que efetuou o pagamento de tais despesas em espécie, e que realizava saques únicos para realizar vários pagamentos, sendo difícil atrelar os saques com os pagamentos referentes às despesas médicas.

Neste sentido, afirmou que os recibos, reforçados pelas declarações apresentadas, seriam prova suficientes das despesas médicas incorridas, por atender aos requisitos da lei.

DA DECISÃO DA DRJ

A DRJ, às fls. 309 a 328 dos autos, julgou procedente em parte o lançamento do imposto, através de acórdão com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por CARLOS ANDRE RODRIGUES PEREIRA LIMA, Assinado digitalmente em 28/10/2014 por CARLOS ANDRE RODRIGUES PEREIRA LIMA, Assinado digitalmente em 23/10/2014 por JOS E RAIMUNDO TOSTA SANTOS

Impresso em 17/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ano-calendário:

2004, 2005, 2006, 2007

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Em caso de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública proceder ao lançamento tem como termo inicial de contagem desse prazo, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DESPESAS MÉDICAS. INDEDUTIBILIDADE.

Inadmissíveis as deduções de despesas médicas quando não atendidas as exigências legais para a dedutibilidade, inclusive a apresentação de documentação hábil e idônea e a comprovação do pagamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Nas razões do voto do referido julgamento, a autoridade julgadora analisou, uma a uma, as alegações da RECORRENTE, e findou por julgar parcialmente procedente o lançamento de imposto de renda consubstanciado no auto de infração. É o resumo da decisão:

“Inicialmente, registra-se que nas declarações de ajuste anual do contribuinte há inclusão de dependente, Monique Mendonça Amaral, filha nascida em 1986, no ano-calendário 2004 (fl. 7). Nos demais anos-calendário autuados, 2005 a 2007 (fl. 14; fl. 22 e fl. 30), não consta qualquer dependente.

A análise dos comprovantes relacionados aos planos de saúde Unimed Sergipe e Ipes Saúde, (fls. 170/178) constata a dedutibilidade de apenas uma parte das despesas cujos beneficiários são o próprio contribuinte ou dependente seu, como indicado no quadro a seguir, ressaltando-se que as despesas com plano de saúde relativas a pessoas não incluídas especificamente nas declarações, inclusive Monique Mendonça Amaral, mesmo quando comprovadas são indedutíveis por expressa determinação legal.

	AC 2004	AC 2005	AC 2006	AC 2007
Unimed Sergipe				
Declarante (fls. 215/218; 220/229)	2.494,24	2.760,63	2.790,53	3.293,40
Dependente (fls. 176/177)	1.004,36	-	-	-
Subtotal	3.498,60	2.760,63	2.790,53	3.293,40
Ipes Saúde				
Declarante (fls. 171 e 178)	-	-	-	1.927,94
Total	3.498,60	2.760,63	2.790,53	5.221,34

Dedutível também a despesa declarada de R\$ 230,00, no ano-calendário 2005, relacionada a recibo emitido por Tereza Cristina Gonçalves Costa (fls. 68 e 212).

Quanto às despesas médicas relativas aos profissionais Luiz Soares Machado e Daniel Aragão Siebra, o contribuinte reapresenta os recibos dos profissionais assim como declarações com a identificação dos tomadores dos serviços (pacientes). Entretanto, a análise destes elementos constata que tanto as três declarações de Luiz Soares Machado apresentadas (fls. 179/180 e 183) e os recibos (fls. 179, 181/182, 184 e 186) contêm assinaturas divergentes, como os inúmeros recibos mensais de expressivo valor (fls. 188/194; 196/207 e 209/211), de Daniel Aragão Siebra, indicam prestação de serviços fisioterápicos continuados em Salvador, e não em Aracaju, onde reside o contribuinte; e o profissional, em 2010, ainda com domicílio em Salvador, emitiu as três declarações apresentadas (fls. 187, 195 e 208) em Aracaju.

Estas discrepâncias indicam que os comprovantes apresentados, por si só, não são hábeis à comprovação de despesas dedutíveis.

(...)

Enfim, comprovadas parte das despesas médicas glosadas, deve-se retificar o lançamento

Despesas médicas comprovadas	AC 2004	AC 2005	AC 2006	AC 2007	Total
Unimed/Ipes	3.498,60	2.760,63	2.790,53	3.293,40	12.343,16
Tereza Cristina	0,00	230,00	0,00	0,00	230,00
Total comprovado (Dmc)	3.498,60	2.990,63	2.790,53	3.293,40	-
Imposto de renda exonerado (A) = 27,5% x (Dmc)					
Imposto impugnado (B)	2.474,61	3.900,32	901,79	2.988,55	10.265,27
Imposto de renda exonerado (A)	962,12	822,42	767,40	905,69	3.457,63
Imposto mantido (B) - (A)	1.512,49	3.077,90	134,39	2.082,86	6.807,64

Isso posto, voto no sentido de julgar procedente em parte a impugnação e manter o imposto de renda, de R\$ 6.807,64, como indicado acima, com multa de ofício de 75%."

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O RECORRENTE, intimado da decisão em 05/12/2011, conforme AR de fl. 256, apresentou recurso voluntário de fls. 258 a 266, em 29/12/2011. Em sua defesa, o RECORRENTE reiterou o alegado em sua impugnação acrescidas das seguintes razões:

- I. O prazo decadencial do 173, I, do CTN deveria ser somente aplicado ao lançamento que envolveu a constatação de fraude, quais sejam, as glosas de despesas médicas sobre as quais incidiu a multa de 150%. Assim, em relação às glosas de R\$ 500,00 e de R\$ 5.000,00 relativas ao Dr. Luiz

Soares Machado e Dr. Daniel Aragão Siebra, respectivamente, incorridas no ano-calendário 2004, deveria ser aplicada a regra decadencial do art. 150, § 4º, do CTN;

- II. Em razão das despesas com o Dr. Luiz Soares Machado, cujos recibos foram declarados como inidôneos pela DRJ de origem em razão da divergência existente entre as assinaturas constantes dos recibos e as constantes das declarações prestadas pelo médico, o RECORRENTE providenciou o reconhecimento da firma do profissional médico (fls. 268 a 270);
- III. Em relação ao caso envolvendo as despesas com o profissional Daniel Aragão Siebra, o RECORRENTE afirmou que a existência de inúmeros recibos deve-se à existência de necessidade de fisioterapia continuada realizada em Salvador/BA, justificada pelo seu quadro clínico, conforme Relatório Fisioterapêutico anexo (fl. 275). Ademais, a cidade de Aracajú/SE consta como local da emissão das declarações pois o profissional também presta serviços na mencionada cidade (além de Salvador/BA), pois é sócio da empresa DEA Consultórios Integrados LTDA., nome fantasia da SALUS, conforme declaração do profissional e contrato social anexos (fls. 276 a 280);
- IV. Em relação aos dispêndios com o plano da UNIMED Sergipe em prol de sua filha Munique Mendonça Amaral, nos valores de R\$ 1.422,37, R\$ 1.711,48 e R\$ 1.926,09 nos anos de 2005, 2006 e 2007, respectivamente (não aceitos pela DRJ pois a mesma não foi incluída como dependente na declaração de ajuste anual), o RECORRENTE alegou que a dedução estaria correta pois tal fato independe de sua inclusão ou não como dependente em sua declaração de ajuste anual.

Este recurso voluntário compôs lote, sorteado para este relator, em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos André Rodrigues Pereira Lima

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

Do erro material constatado no julgamento de primeira instância

Inicialmente, importante esclarecer que a autoridade julgadora de primeira instância, apesar de ter reconhecido o direito do RECORRENTE à dedução com despesa médica paga ao plano IPES SAÚDE no ano-calendário 2007 (fl. 251), no valor de R\$ 1.927,94, deixou de efetuar a retificação do lançamento em relação à mencionada despesa.

Da análise das tabelas elaboradas pela DRJ de origem, constante do acórdão de fls. 247 a 253, é possível verificar que, num primeiro momento, a autoridade julgadora reconhece o direito à dedutibilidade da despesa médica paga ao plano IPES SAÚDE e, quando do cálculo de retificação, por lapso, corrigiu o lançamento apenas em relação às despesas pagas à UNIMED.

	AC 2004	AC 2005	AC 2006	AC 2007
Unimed Sergipe				
Declarante (fls. 215/218; 220/229)	2.494,24	2.760,63	2.790,53	3.293,40
Dependente (fls. 176/177)	1.004,36	-	-	-
Subtotal	3.498,60	2.760,63	2.790,53	3.293,40
Ipes Saúde				
Declarante (fls. 171 e 178)	-	-	-	1.927,94
Total	3.498,60	2.760,63	2.790,53	5.221,34

Despesas médicas comprovadas	AC 2004	AC 2005	AC 2006	AC 2007	Total
Unimed/Ipes	3.498,60	2.760,63	2.790,53	3.293,40	12.343,16
Tereza Cristina	0,00	230,00	0,00	0,00	230,00
Total comprovado (Dmc)	3.498,60	2.990,63	2.790,53	3.293,40	-
Imposto de renda exonerado (A) = 27,5% x (Dmc)					
Imposto impugnado (B)	2.474,61	3.900,32	901,79	2.988,55	10.265,27
Imposto de renda exonerado (A)	962,12	822,42	767,40	905,69	3.457,63
Imposto mantido (B) - (A)	1.512,49	3.077,90	134,39	2.082,86	6.807,64

Note-se que o valor reconhecido pela DRJ como dedutível no ano-calendário 2007 totalizou o montante de R\$ 5.221,34, representado pela soma do valor pago à UNIMED (R\$ 3.293,40) e à IPES SAÚDE (R\$ 1.927,94), conforme exposto na primeira tabela. No entanto, de acordo com a segunda tabela, houve a retificação do lançamento apenas em relação ao valor pago à UNIMED (R\$ 3.293,40).

Sendo assim, por dever de ofício, é imprescindível a retificação do lançamento para que efetivamente seja considerada a dedução do valor de R\$ 1.927,94 pago à IPES SAÚDE no ano-calendário 2007.

Após tal constatação, para facilitar a análise do recurso, apresenta-se abaixo os valores que são objeto do presente recurso voluntário:

Ano-calendário 2004:

Valor	Despesa com	Multa
R\$500,00	Dr. Luiz Soares Machado	75%
R\$ 5.000,00	Dr. Daniel Aragão Siebra	75%

Ano-calendário 2005:

Valor	Despesa com	Multa
R\$ 1.422,37	UNIMED SERGIPE	75%

R\$ 10.000,00	Daniel Aragão Siebra	75%
---------------	----------------------	-----

Ano-calendário 2006:

Valor	Despesa com	Multa
R\$ 1.711,48	UNIMED SERGIPE	75%
R\$ 240,00	Luiz Soares Machado	75%

Ano-calendário 2007:

Valor	Despesa com	Multa
R\$ 1.926,09	UNIMED SERGIPE	75%
R\$ 720,00	Luiz Soares Machado	75%
R\$ 3.000,00	Daniel Aragão Siebra	75%

Feitos tais esclarecimentos, passa-se para a análise das razões de defesa do RECORRENTE.

Da decadência

Em princípio, passo a analisar a decadência dos créditos tributários lançados referente ao ano-calendário 2004.

No que diz respeito à decadência dos tributos lançados por homologação, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), em 12 de agosto de 2009, com acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

“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 impositivo, 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 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 impositivos 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 efetuassem 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."

Por restar caracterizado o intuito de fraude do RECORRENTE, ao pleitear deduções indevidas com recibos considerados – corretamente – fraudulentos pela fiscalização, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. Este é o entendimento pacificado deste CARF, conforme julgado abaixo da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 1993, 1994, 1995 e 1996

Ementa: DECADÊNCIA.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal (STF), os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN).

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO DIES A QUO NO CASO CONCRETO.

O prazo decadencial é de cinco anos. O dies a quo do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no I, Art. 173, do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação, nos quais haja pagamento antecipado em relação aos fatos geradores considerados no lançamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN.

No caso dos autos, verifica-se que não houve antecipação de pagamento. Destarte, há de se aplicar a regra do art. 173, I, do CTN, ou seja, conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Recurso Extraordinário Provido em Parte.”

(processo nº 10680.006369/2001-67; Câmara Superior de Recursos Fiscais; julgado em 08/12/2011)

Assim, em relação aos lançamentos decorridos da glosa dos R\$ 10.000,00 pagos à M & B Serviços Odontológicos LTDA. e dos R\$ 10.000,00 pagos à Eletrocárdio Consultas e Exames LTDA., fatos ocorridos no ano-calendário 2004, declarados pelo contribuinte em 2005, o *dies a quo* do prazo quinquenal da regra decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, 1º/01/2006.

O RECORRENTE reconheceu a procedência do lançamento em relação a tais glosas, e efetuou o parcelamento de tal parte do lançamento. No entanto, através do recurso voluntário, questionou a aplicação do prazo decadencial do 173, I, do CTN também em relação

às glosas de R\$ 500,00 e de R\$ 5.000,00, relativas ao Dr. Luiz Soares Machado e Dr. Daniel Aragão Siebra, respectivamente, incorridas no ano-calendário 2004, tendo em vista que não foram atestadas fraudes das mesmas. Assim, no entender do RECORRENTE, deveria ser aplicada a regra decadencial do art. 150, § 4º, do CTN em relação ao lançamento decorrente das glosas de R\$ 500,00 e de R\$ 5.000,00.

No entanto, deve-se destacar que, em termos de definição do *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial, a fraude constatada pela fiscalização não se restringe aos recibos considerados fraudulentos. Neste sentido, se presente o dolo, a fraude ou a simulação na conduta do contribuinte, todo o lançamento é atingido, para efeito da contagem do prazo decadencial, visto que a regra a ser aplicada na identificação do termo inicial é única, e a presença de fraude contamina o lançamento em relação ao fato gerador como um todo.

Não há quase dolo ou quase fraude ou quase simulação. O contribuinte que tentou ludibriar o fisco sofre os ônus da conduta para a contagem do imposto de renda devido em todo o ano calendário, desde que a conduta esteja vinculada a fato gerador relacionado com o imposto devido no ajuste anual.

Ou seja, considerando-se que o que se homologa é o lançamento e este é um ato único, a qualificação da multa de uma glosa no ano-calendário contamina todas as demais, não havendo como dissociá-la para fins de contagem do prazo decadencial.

Neste sentido, já se consolidou o entendimento do CARF, desde quando Conselho de Contribuintes:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 1998, 1999

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Não existe cerceamento do direito de defesa, uma vez que o contribuinte tem acesso às cópias do processo na repartição fiscal.

DECADÊNCIA - Estando configurada fraude, dolo ou simulação, inclusive com aplicação de multa qualificada de 150%, não pode ser utilizada a norma do § 4º do art. 150 do CTN, por expressa previsão. Nesse caso, aplica-se a regra prevista no art. 173, I, do mesmo diploma legal.

OMISSÃO DE RECEITAS - PRESUNÇÃO LEGAL - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - É plenamente aplicável a presunção legal nos termos previstos no artigo 42 da Lei 9.430/96.

ARBITRAMENTO DOS LUCROS - OMISSÃO DE RECEITAS - A presunção legal de omissão de receitas é norma que autoriza o auferimento, por parte da fiscalização, da receita omitida, ao passo que o arbitramento do lucro é forma de, com base na receita declarada e não declarada, apurar o lucro passível de tributação.

LANÇAMENTOS DECORRENTES - Os efeitos do decidido sobre o Imposto de Renda aplicam-se aos lançamentos decorrentes, ante a estreita relação de causa e efeito.

IRPJ e CSL - DECADÊNCIA - TERMO INICIAL - Uma vez que a base de cálculo do IRPJ e da CSL é o lucro do período ajustado e não cada componente do resultado, a regra a ser aplicada na identificação do termo inicial da decadência é única e a presença de fraude contamina o lançamento em relação ao fato gerador como um todo.

IRPJ – CSL – DECADÊNCIA – CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - O Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro, tributos cuja legislação prevê a antecipação de pagamento sem prévio exame pelo Fisco, estão adstritos à sistemática de lançamento dita por homologação, na qual a contagem da decadência do prazo para sua exigência tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (art. 150 parágrafo 4º do CTN). No caso de dolo, fraude ou simulação, desloca-se esta regência para o art. 173, I, do CTN, que prevê o início de tal prazo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ocorrendo a ciência do auto de infração pela contribuinte em 09/12/2002, é incabível a preliminar de decadência suscitada para os tributos lançados no ano-calendário de 1997.

IRPJ E CSL – OMISSÃO DE RECEITAS – CONTAS BANCÁRIAS EM NOME DE INTERPOSTAS PESSOAS – VINCULAÇÃO - Provada nos autos a vinculação com a autuada das contas bancárias em nome de interpostas pessoas, cabível a tributação do total dos depósitos bancários de origem não justificada como omissão de receitas da pessoa jurídica vinculada.

Recurso Voluntário Negado.

(processo nº 13830.001509/2002-19; 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes; julgado em 16/04/2008)”

“DEDUÇÕES - DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - Em condições normais, o recibo é documento hábil para comprovar o pagamento de despesas médicas. Entretanto, diante de indícios de irregularidades, é lícito ao Fisco exigir elementos adicionais que comprovem a efetividade dos serviços prestados e dos pagamentos realizados, sem os quais é cabível a glosa da dedução.

PAF - NULIDADE - CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA - NÃO OCORRÊNCIA - Não se vislumbrando nenhuma das hipóteses do artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 1972, tampouco cerceamento ao amplo direito de defesa do

contribuinte, não há que se falar em nulidade do procedimento administrativo.

DECADÊNCIA - Considerando-se que o que se homologa é o lançamento e este é um ato único, a qualificação da multa de uma glosa no ano-calendário contamina todas as demais, não havendo como dissociá-la para fins de contagem do prazo decadencial. Interpretação do artigo 150, do CTN.

PAF - MULTA DE OFÍCIO - A multa de lançamento de ofício de 75% tem previsão legal expressa e em vigor (artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - MULTA QUALIFICADA - A utilização de documentos inidôneos para a comprovação de despesas, assim reconhecidos por Ato Declaratório Executivo, caracteriza o evidente intuito de fraude e determina a aplicação da multa de ofício qualificada, ainda mais quando o contribuinte não comprova a efetividade da prestação do serviço e do seu pagamento. Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

(processo nº 10850.000931/2005-73; 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes; julgado em 17/10/2007)”

Sendo assim, em relação ao lançamento decorrente de todo o ano-calendário 2004, o *dies a quo* do prazo quinquenal da regra decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, 1º/01/2006.

Portanto, tendo em vista que o RECORRENTE foi notificado do presente auto de infração em 13/12/2010 (fl. 157), resta nítido que o lançamento em relação a todo o ano-calendário 2004 ocorreu dentro do prazo quinquenal previsto no art. 173, I, do CTN.

Assim, entendo que o crédito tributário relativo ao ano-calendário 2004 não foi atingido pela decadência.

Ultrapassada as razões preliminares, passo a analisar o mérito da questão.

Da dedução de despesas médicas e com plano de saúde:

O presente caso resume-se à aceitação dos documentos apresentados pelo RECORRENTE como prova dos serviços odontológicos prestados pelo Dr. Luiz Soares Machado, bem como os serviços fisioterapêuticos prestados pelo Dr. Daniel Aragão Siebra, nos anos-calendário 2004 a 2007, no total de R\$ 1.460,00 (referentes ao Dr. Luiz Soares Machado) e R\$ 18.000,00 (referentes ao Dr. Daniel Aragão Siebra).

Sobre as deduções da base de cálculo na declaração de ajuste anual, o Decreto nº 3.000/99, em seu art. 73, estabelece que todas as deduções estão sujeitas à comprovação de sua realização, nos seguintes termos:

"Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

§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.

§2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irrecorrível na esfera administrativa.

§3º Na hipótese de rendimentos recebidos em moeda estrangeira, as deduções cabíveis serão convertidas para Reais, mediante a 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 do rendimento."

Em seu art. 80, o RIR/1999 determina, ainda, o seguinte:

"Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias.

§ 1º - O disposto neste artigo:

(...)

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."

No caso dos autos, os recibos foram rejeitados pela fiscalização tendo em vista que o RECORRENTE deixou de apresentar comprovação da efetividade dos serviços, bem como a efetiva realização dos pagamentos correspondentes através de cópias de cheques ou extratos bancários que atestassem a despesa realizada.

Entendo que a legislação de regência impõe ao contribuinte o ônus de comprovar a efetividade dos serviços cujo valor pretende deduzir da apuração do imposto anual. Sem a efetiva comprovação da realização dos serviços, é de se manter a glosa realizada, conforme vastos precedentes do CARF; a exemplo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2004 DESPESAS MÉDICAS COMPROVAÇÃO.

Todas as deduções declaradas estão sujeitas à comprovação ou justificação, mormente quando há dúvidas quanto à prestação dos serviços. Em tais situações, a apresentação tão-somente de recibos e/ou declarações de lavra dos profissionais é insuficiente para comprovar a efetividade dos serviços e dos correspondentes pagamentos. MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. Presentes os pressupostos de exigência, cobra-se multa de ofício pelo percentual legalmente determinado. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2). JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Súmula CARF nº 4) Recurso Voluntário Negado (Acórdão 2801-003.446, julgado em 18 de março de 2014, Relatora Tânia Mara Paschoalin)

Entendo que o lançamento deve ser mantido também em relação à glosa dos valores pagos à UNIMED SERGIPE relativo ao plano de saúde da filha do RECORRENTE (Monique Mendonça Amaral), tendo em vista que a mesma não constou como dependente nas declarações de ajuste referente aos anos-calendário 2005, 2006 e 2007, não podendo, portanto, tais despesas (apesar de comprovadas) serem deduzidas na declaração do RECORRENTE.

O RECORRENTE argumenta que teria direito à dedução, pois esta independeria da inclusão do nome de sua filha nas declarações de ajuste, sendo certo que a mesma não tem meios para sua manutenção financeira.

No entanto, não assiste razão ao RECORRENTE. É que a indicação de despesas dedutíveis na DIRPF é uma faculdade do contribuinte, podendo ser exercida ou não. Neste sentido, cumpre transcrever, novamente, o previsto no art. 80 do Decreto nº 3.000/99, *verbis*:

“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.

§ 1º- O disposto neste artigo:

(...)

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

Conforme acima exposto, a dedução de despesas médicas restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte em relação ao próprio tratamento ou com o tratamento

de seus dependentes, que, necessariamente, devem estar indicados na declaração de ajuste anual.

Qualquer retificação da declaração de ajuste deve ser realizada antes de qualquer procedimento de lançamento de ofício. Nesse sentido, importante transcrever o teor do art. 832 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99):

*“Art. 832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto **e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício.**”*

A não inclusão de sua filha como dependente foi uma opção do RECORRENTE. Portanto, caso entendesse equivocada tal opção, o RECORRENTE deveria ter retificado a sua declaração de ajuste antes do lançamento de ofício.

Assim, é impossível realizar tal retificação neste momento.

Isto posto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, determinando apenas a retificação do lançamento para que efetivamente seja considerada a dedução do valor de R\$ 1.927,94 pago à IPES SAÚDE no ano-calendário 2007, conforme reconhecido pela DRJ de origem, mas não computado no cálculo de retificação do lançamento.

Assinado digitalmente.

Carlos André Rodrigues Pereira Lima – Relator