



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

Processo n° 10640.004724/2008-14
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2802-002.652 – 2ª Turma Especial
Sessão de 22 de janeiro de 2014
Matéria IRPF
Recorrente LUIZ CARLOS MAZOCOLI SILVA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006, 2007, 2008

GANHOS DE CAPITAL. BENFEITORIAS.

As benfeitorias podem integrar o valor de aquisição para a apuração do ganho de capital, desde que devidamente demonstradas.

GANHOS DE CAPITAL. VENDA DE ANIMAIS, BENS E MATERIAIS.

O tratamento especial de considerar a operação de venda de animais, de bens e de materiais como decorrentes da atividade rural, depende da comprovação do exercício dessa atividade.

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

À falta de um conjunto forte de indícios nos autos capaz de ensejar dúvidas quanto à idoneidade das declarações e recibos de pagamento firmados pelos respectivos profissionais da área da saúde, há que se restabelecer as deduções glosadas pelo Auto de Infração.

DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA.

A inexistência de receitas no período que se vinculem a despesas havidas a título de livro caixa impossibilita o uso dessa dedução, conforme as disposições legais da matéria.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para restabelecer a dedução de despesas médicas glosadas, nos termos do voto do relator.

Jorge Cláudio Duarte Cardoso - Presidente.

(assinado digitalmente)

Jaci de Assis Junior - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Claudio Duarte Cardoso (Presidente), Jaci de Assis Junior, Dayse Fernandes Leite, Julianna Bandeira Toscano, Carlos André Ribas de Melo e Jimir Doniak Junior.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 09-37.277, proferido pela DRJ/JFA, fls. 633 a 646 (processo digital) que decidiu pela manutenção das seguintes matérias, que foram objeto de questionamento na impugnação:

- item 003 do auto de infração: falta de recolhimento do imposto sobre ganho de capital (fatos geradores 30/06/2006 e 30/07/2007);
- item 004: glosa de despesas médicas, e;
- item 005: glosa da dedução de livro caixa.

Observe-se que a multa atinente ao imposto correspondente à dedução indevida de despesas médicas foi majorada (150%), *"pelo emprego — em tese — de fraude tipificada na Lei n. 8.137/90"* (fl. 22 — verso), o que gerou a Representação Fiscal para Fins Penais, constante do processo nº 10640.004725/2008-51.

O interessado apresentou a impugnação de fls. 433/443, na qual, em síntese, aduziu que:

1. não contradita os temas expostos nos itens n. "001", "002", "003" (apenas o que se refere ao valor de R\$ 5.444,26), "006" e "007", do auto de infração;
2. em relação aos ganhos de capital (R\$ 30.000,00 em 30/06/2006; e R\$208.913,89 em 30/06/2007), o Fisco não considerou as evoluções dos valores dos bens, devidamente registradas nas declarações apresentadas, sendo que, no tocante à Fazenda Liberdade, as benfeitorias do período não prescrito podem ser comprovadas com outras provas, tais como depoimentos de testemunhas e perícia avaliatória;
3. a fiscalização acredita que os recibos dados pelos profissionais dentistas, Luciana Queiroz Monteiro Porto e Leandro Queiroz Moreira, foram "comprados" pelo contribuinte, com base apenas em suspeitas, desconfianças, sem qualquer prova cabal para desqualificar os recibos; ademais como justificar a perfeita saúde bucal do contribuinte se não houvesse o tratamento dentário, tido por inexistente;
4. a advocacia distingue-se de outras atividades liberais, porquanto as receitas, correspondentes aos honorários, só são recebidas geralmente ao final das causas que patrocina; mas, mesmo assim, as despesas ocorrem dia-a-dia, independentemente de se poder levar anos para que se dê algum recebimento, já que não pode deixar de acompanhar as causas; noutro vértice, há que se mencionar a ausência de contestação às despesas de livro caixa, nem

ocorreu pedido para a apresentação de algum comprovante, sendo que quando os honorários forem recebidos pagará sobre esses os "27,5%" e, dessa forma, justa é a dedução das despesas necessárias à obtenção dos rendimentos.

Instruiu a impugnação os documentos de fls. 444 a 517.

Examinando o assunto, a DRJ em Juiz de Fora decidiu pela procedência parcial da impugnação, para reconhecer a redução do valor do ganho de capital apurado em relação ao imóvel alienado denominado Fazenda Liberdade, lançado no valor de R\$208.913,89, para R\$75.019,61, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 206, 2007, 2008

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

Firma-se plena convicção de que resta indevida a parcela da dedução de despesas médicas declarada pelo contribuinte, cujos pagamentos não foram efetivamente comprovados, de acordo com o demandado pela Fiscalização, com amparo na legislação vigente.

DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA.

A inexistência de receitas no período que se vinculem a despesas havidas a título de livro caixa impossibilita o uso dessa dedução, conforme as disposições legais da matéria.

GANHOS DE CAPITAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. VALOR DE AQUISIÇÃO.

As benfeitorias podem integrar o valor de aquisição para a apuração do ganho de capital, desde que devidamente demonstradas, sendo que, no presente caso, para uma das operações observadas, não se questionou benfeitoria declarada no mesmo ano da aquisição do imóvel, devendo-se, pois, acolhê-la.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2006, 2007, 2008

PERÍCIA. MOTIVAÇÃO.

A perícia requerida revelou motivação que não modificaria algum aspecto do lançamento, sendo, pois, prescindível. Há que se indeferir, então, o pedido formulado.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO.

Parte das matérias, identificadas pela Fiscalização como infrações cometidas pelo contribuinte, não foram objeto de contradita, razão pela qual o respectivo crédito tributário revelou-se definitivamente constituído.

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**Exercício: 2006, 2007, 2008**PENALIDADES. MULTA MAJORADA.*

A situação narrada pela Fiscalização e os documentos reunidos aos autos, entregues pelo próprio contribuinte, levam à inferência da prática de crime contra a ordem tributária, com dose de dolo suficiente para que se aplique a majoração da multa.

*Impugnação Procedente em Parte**Crédito Tributário Mantido em Parte*

Cientificado em 19/01/2012, o contribuinte ingressou recurso voluntário em 17/02/2012, fls. 650 a 663 (processo digital), reiterando as alegações apresentadas na impugnação, para aduzir, em síntese, que:

- há ocorrência do instituto da prescrição intercorrente do crédito tributário em tela ou parte dele, em face da decorrência do lapso temporal havido entre os fatos geradores da exação questionada e a decisão administrativa final de seu julgado;

- quanto ao ganho de capital, relativo ao fato gerador 30/06/2006, alega corresponder a venda de animais que mantinha na Fazenda Liberdade, quando do arrendamento desta no decorrer do ano-calendário de 2006;

- vinha "reavaliando", em suas declarações de bens e também em suas declarações do ITR, o valor de seu rebanho em face de sua reprodução e valorização no mercado. Assim, o valor correspondente a tal item especificamente em suas declarações de bens foi alterado de R\$ 30.000,00 para R\$ 40.000,00 e, finalmente, em 31/12/2005, para R\$ 45.000,00;

- Destarte, foi apurado, pelo peticionário, no ano-calendário relativo ao arrendamento da propriedade - aquele de 2006 - um presumido "lucro" na indigitada venda (R\$60.000,00 -R\$45.000,00 = R\$ 15.000,00), o qual foi considerado como isento ou não tributável por inferior a R\$ 30.000,00;

- a própria autoridade julgadora de 1ª instância reconhece que o litigante estava, pela área de sua propriedade, dispensado de apresentar o anexo próprio referente à atividade rural, embora a considere plausível no caso concreto;

- caberia aos autuantes, no máximo, e se fosse o caso, arbitrar a base de cálculo da atividade rural, no que tange a presente operação, em 20% (vinte por cento), receita bruta auferida, a teor do disposto no § 2º, art. 60 do vigente Regulamento do Imposto de Renda;

- em nenhum momento o contribuinte afirmou manifestadamente, como afirma o acórdão vergastado, que não desenvolvia atividade rural em sua propriedade;

- não há que se falar em ganho de capital, mas sim em receita oriunda da atividade rural;

- quanto à tributação do ganho de capital relativo ao fato gerador ocorrido em 30/07/2007, considera que o produto da alienação é de R\$ 300.000,00, como pactuado de forma específica entre as partes, sem qualquer restrição legal;

- a diferença no valor de R\$ 50.000,00, como se vê no próprio contrato de fl. 171 e na fala do relator de 1ª instância, refere-se à venda de bens de outra natureza, dentro daquilo que se convencionou chamar de "venda de porteira fechada", que não mais pode ser lançada em face do instituto da decadência;

- segundo o próprio relatório fiscal anexo ao Auto de Infração contestado (item "3.I.") consta que na declaração de bens do litigante relativa ao exercício financeiro de 2004, ano-calendário de 2003, a Fazenda Liberdade fora valorada em 31/12/2003 por R\$260.000,00, em face do acréscimo do valor das benfeitorias, outras e novas, não considerado pelo Fisco;

- as glosas dos valores deduzidos sob a rubrica de despesas médicas se deu em relação tão só a 2 (dois) odontólogos: a Dra. Luciana Queiroz Moreira Porto, nos valores de R\$ 3.755,00, no ano-calendário de 2005, e R\$ 1.100,00, no ano-calendário de 2006, e o Dr. Leandro Queiroz Monteiro, nas quantias de R\$ 2.500,00, no ano-calendário de 2006, e R\$3.750,00, no ano-calendário de 2007;

- apresentou ao Fisco, conforme consta dos autos e como ora volta a trazer em anexo ao presente recurso, recibos emitidos pela odontóloga supra, os quais atendem todas as exigências previstas no art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda vigente;

- trouxe, ainda, e ora volta a juntar aos autos, declaração firmada pela citada profissional, em 15 de julho de 2008, confirmando os recebimentos em moeda corrente e a prestação dos serviços ao ora querelante, rendimentos esses que foram devidamente declarados por ela à Receita Federal;

- no relatório que acompanhou o Auto de Infração em lide o assunto foi descrito de forma extremamente subjetiva;

- cabe a Fiscalização demonstrar que os serviços não foram prestados ou que o foram por profissionais inidôneos, através da realização de procedimentos investigatórios conclusivos e não mediante mera dedução pela "prática no serviço " dos auditores;

- provas contrárias a tal senso, no caso concreto, trazidas aos autos não pelo Fisco, mas pelo próprio litigante no curso da ação fiscal, foram solenemente ignoradas e não contraditadas comprovadamente pelos autuantes que agiram com bastante subjetividade;

- simplesmente desconsiderar as fichas odontológicas constantes dos autos detalhando os serviços prestados ao ora recorrente, acompanhadas de exames radiográficos e pareceres de outros profissionais, além da declaração da própria dentista atestando o tratamento e seu recebimento em espécie, sem qualquer procedimento fiscal concreto levado a efeito junto a ela, não permite a dedução de que se tratam de recibos "comprados", tanto mais com a qualificação da multa aplicada;

- a expressão na "falta documentação" contida no art. 80, do RIR, de 1999, quer dizer na FALTA DE RECIBO ou de NOTA FISCAL, conforme a natureza do prestador

do serviço -a comprovação poderá ser feita através de cheque nominativo no valor do serviço prestado;

- o intuito de fraudar não pode ser apenas presumido: compete ao Fisco exibir fundamentos concretos que revelem a conduta dolosa;

- quanto à glosa de deduções pleiteadas sob a rubrica de livro caixa, em face da longevidade da duração dos processos, sobretudo os judiciais, o recorrente vem desativando seu escritório, mas mantendo-o para acompanhamento das causas em andamento, o que gerou despesas em alguns anos, desacompanhadas de recebimentos;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jaci de Assis Junior, Relator

O recurso foi tempestivamente apresentado e preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Primeiramente, quanto à alegação de prescrição intercorrente, vale observar que a Súmula CARF nº 11 expressa que “*Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.*”

Pretende o recorrente que o valor auferido na venda dos animais em virtude do arrendamento do imóvel denominado Fazenda Liberdade seja considerado como atividade rural.

Referida atividade encontra-se assim definida no art. 58, do RIR, de 1999:

“*Art. 58. Considera-se atividade rural (Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, art. 2º, Lei nº 9.250, de 1995, art.17, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 59):*

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação;

VI - o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas (Lei nº 8.023, de 1990, art. 2º, parágrafo único, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 17)."

Portanto, para que o valor dos animais alienados em virtude de arrendamento do imóvel, no curso do ano-calendário de 2006, possa ser considerado receita da atividade rural, necessário que o contribuinte comprove o efetivo exercício dessa atividade.

Entretanto, consta dos autos a afirmação do próprio contribuinte no sentido de que o imóvel denominado Fazenda Liberdade constitui sítio de recreio, conforme se vê da resposta, fls. 34 (fls. 52 do processo digital), ao item 2.3, do Termo de Início de Fiscalização, conforme abaixo se transcreve:

"Em 2007 vendi por R\$ 300.000,00 o imóvel, sítio de recreio denominado "Fazenda Liberdade", que adquiri em fevereiro/2001 por R\$ 35.000,00 (...)" (grifo não é do original)

Diante disso, o resultado da operação em referência deve ser considerado como ganho ou perda de capital. No caso, o contribuinte auferiu ganho de capital no valor de R\$30.000,00, uma vez que o valor da alienação dos animais foi de R\$ 60.000,00, fls. 420 e 145, tendo por custo o valor de R\$ 30.000,00, fls. 410.

Pretende o recorrente que seja considerado como custo o valor de R\$45.000,00, em virtude das reavaliações do valor de seu rebanho, realizadas em suas declarações de bens e também em suas declarações do ITR, em face de sua reprodução e valorização no mercado.

Conforme afirmado acertadamente pela decisão recorrida, *"Não há previsão legal para que o interessado, por conta própria, "reajuste" o valor dos animais, no cotejo entre o que indicou para a data de 31/12/2003 (fl. 410), R\$ 30.000,00, e em 31/12/2005, R\$ 45.000,00; ocorrendo a venda, posteriormente, por R\$ 60.000,00 em junho/2006"*. Observe-se também que o aumento do rebanho em virtude de nascimento de crias não importa em aumento de custo, mesmo porque o contribuinte não comprovou o exercício da atividade rural.

Quanto à tributação do ganho de capital apurado em razão da alienação da referida propriedade denominada Fazenda Liberdade no ano-calendário de 2007, pretende o contribuinte que o ganho correspondente ao valor de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) seja considerado simples venda de bens, por se referirem a venda de *"móveis, utensílios, aparelhos elétricos e eletrônicos, linha telefônica, carreta rodoviária placa LCU-2437, duas carroças, carro-de-boi, charrete, barco, obras de arte, armas (uma espingarda de repetição calibre 12 e um rifle também de repetição calibre 38), arreios, selas, ferramentas e os demais bens móveis e objetos"* existentes na fazenda, como se vê do contrato de fl. 171.

Nesse caso, importa observar que o tratamento especial de considerar a operação de venda desses bens como decorrentes da atividade rural, depende da comprovação do exercício dessa atividade, o que não ficou comprovado no caso dos presentes autos, conforme já mencionado anteriormente.

Portanto, correto o tratamento fiscal de considerar a alienação conjunta desses bens com o imóvel como sujeitos à apuração do ganho de capital, nos termos do art. 3º, § 2º, da Lei nº 7.713, de 1988.

Pretende, ainda, o recorrente que seja considerado como custo o acréscimo decorrente da valoração da Fazenda Liberdade, por R\$260.000,00, constante de sua declaração de bens relativa ao exercício financeiro de 2004, ano-calendário de 2003.

De acordo com referida declaração de bens, item 34, fls. 410 (fls. 506, processo digital), referido valor consta como situação em 31/12/2003, sendo que esta em 31/12/2002, correspondia a R\$35.000,00. Observa-se, ainda, do item 18, que o valor de R\$200.000,00, situado em 31/12/2002, foi alterado para zero, com a seguinte descrição:

“BENFEITORIAS, REPAROS, CONSERTOS E CONSTRUCOES REALIZADOS NO SITIO FAZENDA LIBERDADE, TRANSFERIDOS PARA O VALOR DA PROPRIEDADE POR ESTAR A ELA INCORPORADOS, INCLUSIVE MAIS 25.000 NO ANO DE 2003 – BRASIL”

Convém observar que o citado valor de R\$200.000,00 já foi incorporado ao custo da propriedade vendida, em razão da decisão firmada pela DRJ em Juiz de Fora, ora recorrida. Quanto ao valor de R\$25.000,00, o contribuinte apresentou comprovantes de fls. 194 a 224, que foram devidamente examinados pela decisão recorrida, tendo sido acatados os de fls. 221 e 224, totalizados em R\$ 2.942,00.

Como o contribuinte não apresenta outros elementos comprobatórios capazes de refutar as razões que levaram a glosa do valor remanescente, após Acórdão de primeira instância, há que permanecer o valor do custo do imóvel apurado pela DRJ, no montante de R\$237.942,00, com a conseqüente alteração do valor do respectivo ganho de capital lançado para R\$ 75.019,61.

No que diz respeito à glosa das despesas médicas, a fiscalização exigiu, conforme fls. 27/28, que contribuinte apresentasse *“documentação bancária (cópias de cheques, depósitos bancários, extratos etc) probante dos efetivos desembolsos”*. Em resposta, fls. 438/441, as alegações do contribuinte foram no sentido de que os pagamentos foram realizados em dinheiro.

Para comprovar as despesas médicas, a contribuinte anexou aos autos os recibos, fls. 269 a 271 (fls. 328 a 333), fls. 274 a 275 (fls. 337 a 339, digital), fls. 277 a 278 (fls. 342 a 344, digital), fls. 354 a 357 e declarações firmadas pelos profissionais de saúde, fls. 272, 276 (fls. 334, 340, processo digital), fls. 279 (fls. 345, processo digital) e fls. 358.

Instruíram a impugnação, fls. 482 a 517 (fls. 588 a 631, processo digital), diversas declarações, fichas odontológicas, radiografias dentárias, atestando a efetivação da prestação dos serviços.

Em casos dessa natureza, este Colegiado tem reiteradamente decidido que os recibos e declarações emitidos por profissionais legalmente habilitados que atendam às formalidade legais são hábeis a comprovar as deduções pleiteadas. Nesse caso, firmou-se o entendimento de que o poder-dever de o fisco intimar o contribuinte a comprovar o efetivo desembolso e a prestação do serviço somente se justifica no caso de se constatar fortes indícios de que a documentação apresentada se configurar inidônea.

Em relação à matéria, também ficou pacificado que a dedutibilidade ou não da despesa médica merece análise caso a caso, consoante os elementos trazidos aos autos, tanto pelo fisco como pelo contribuinte, os quais serão decisivos para a formação da livre convicção do julgador, tendo como ponto de partida a imputação feita no lançamento.

Serviram de fundamento para a manutenção da glosa as seguintes razões de decidir proferidas pela DRJ:

“3 — no caso em concreto, independentemente da falta de prova do efetivo pagamento, o que ensejou a consideração de que não restou provado o direito à dedução de despesas médicas em comento, as autoridades lançadoras constataram os documentos manuscritos de fls. 269, 277 e 353, que sugerem a venda dos recibos por 10% de seus valores, bem como o desconhecimento, por parte do contribuinte, de onde eram prestados os atendimentos pelos indigitados dentistas;

4 — nesse mister, embora possa até se constatar alguma subjetividade nos argumentos despendidos pela fiscalização, como, por exemplo, a experiência em face dos ‘anos de fiscalização’; isso não modifica o fato de que os elementos citados no numeral anterior são provas que permitem a inferência da ocorrência de crime tributário, sim;”

Contudo, entendo que entre o procedimento que levou a fiscalização a glosar as despesas porque o recorrente não apresentou outros elementos de prova do pagamento e os fatos narrados como fundamento para a qualificação da multa de ofício há um fator que impossibilita ensejar dúvidas quanto à idoneidade dos elementos de prova constituído pelas fichas odontológicas do paciente, cópias das radiografias, pelas declarações e recibos de pagamento firmados pelos mencionados profissionais da área da saúde. Do mesmo modo, não se pode qualificar a multa devido aos valores manuscritos que somente sugerem uma conduta presumida apenas na experiência de “anos de fiscalização”.

Ausente a prova do dolo por parte do contribuinte e não sendo lícito atribuir ao recorrente a responsabilidade de condutas que sugeriram supostas vendas de recibos, falta base material para a comprovação de eventual atitude dolosa praticada pelo recorrente.

Portanto, à falta de um conjunto forte de indícios capaz de ensejar dúvidas quanto à idoneidade das declarações e recibos de pagamento firmados pelos mencionados profissionais da área da saúde, há que se restabelecer a dedução das despesas médicas glosada pelo Auto de Infração.

Resta, por fim, examinar a questão da glosa das despesas escrituradas em livro caixa motivada pelo fato de o contribuinte não haver auferido rendimentos que pudessem fazer vínculo a tais despesas.

Nesse tocante, importante transcrever o *caput* art. 76 do RIR/1999:

“Art. 76 As deduções de que trata o artigo anterior não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes até dezembro (Lei n. 8.134, de 1990, art. 60, § 3º).”

O próprio contribuinte admite que não percebeu rendimentos dos quais pudesse deduzir despesas de livro caixa nos períodos questionados.

Portanto, resta patente que o contribuinte não poderia deduzir os valores em que forma lançados no Auto de Infração.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para restabelecer a dedução de despesas médicas glosadas.

(assinado digitalmente)

Jaci de Assis Junior

CÓPIA