



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10665.000436/2005-51
Recurso nº : 148.341
Matéria : IRPF – Exs.: 2000 a 2003
Recorrente : LUSIMAR ANDRADE PEIXOTO
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 26 de janeiro de 2007
Acórdão nº : 102-48.164

IRPF - DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A tributação das pessoas físicas sujeita-se a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, lançamento é por homologação. Sendo assim, o direito de a Fazenda nacional lançar decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano calendário questionado, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN. Salvo se comprovado dolo, fraude ou simulação, conforme verificado nos autos, hipótese que a contagem é feita com observância do art. 173 do CTN.

IRPF - GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS - À luz do artigo 29 do Decreto 70.235 de 1972, na apreciação de provas a autoridade julgadora tem a prerrogativa de formar livremente sua convicção. Correta a glosa de valores deduzidos a título de despesas médicas, cuja forma de pagamento não foi comprovada, tampouco o valor dos serviços prestados grafados nos recibos apresentados pelo contribuinte.

APLICAÇÃO DA MULTA DE 150% - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Comprovado que o contribuinte praticou atos eivados de ilicitudes, tendentes a acobertar ou ocultar as irregularidades, restando configurado o evidente intuito de fraude, nos termos dos art. 71 e 72 da Lei 4.502 de 1964, correta a aplicação da multa de ofício de 150%.


Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LUSIMAR ANDRADE PEIXOTO.

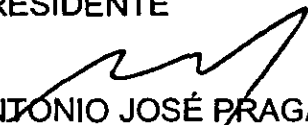
ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL para restabelecer a dedução de R\$420,00 e R\$61,00, nos anos-calendário de 2000 e 2001 respectivamente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o

Processo nº : 10665.000436/2005-51
Acórdão nº : 102-48.164

presente julgado. Vencidos os Conselheiros Moisés Giacomelli Nunes da Silva (Relator), Silvana Mancini Karam e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho que também provêem o recurso para desqualificar a multa. Designado o Conselheiro Antonio José Praga de Souza para redigir o voto vencedor.



LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE



ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 28 MAI 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA e LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA. Ausente, justificadamente, o Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS.

Processo nº : 10665.000436/2005-51
Acórdão nº : 102-48.164

Recurso nº : 148.341
Recorrente : LUSIMAR ANDRADE PEIXOTO

RELATÓRIO

Pelo que se verifica no termo de intimação fiscal de fls. 13, foi emitida Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, pela qual foram declarados ineficazes todos os recibos de tratamento fonoaudiológico emitidos por Eliane Aparecida Heto Morgan.

Da análise da declaração de imposto de renda da recorrente, relativamente aos anos-calendário de 1999 a 2002, foram constatadas deduções médicas, mediante a utilização de supostos serviços prestados pela citada profissional.

Em 07 de abril de 2005(fl. 13-verso), o contribuinte foi intimado para apresentar a documentação comprobatória da real prestação dos serviços e da efetividade dos pagamentos, inclusive em relação aos demais profissionais que lhes prestaram serviços de saúde. Foi intimado, ainda, para apresentar documentação hábil e idônea correspondente às deduções com instrução.

Em resposta ao que foi solicitado, o contribuinte apresentou os recibos e declarações de fls. 16 a 65. Na fl. 66 foi juntado aos autos o ato declaratório executivo nº 46, publicado no DOU de 29-10-2002, declarando ineficazes todos os recibos emitidos por ELAINE APARECIDA HETO MORGAN para fins de dedução da base de cálculo IRPF. Também vieram aos autos as Declarações de Ajuste Anual dos anos-calendário de 1999 a 2002 (fls. 67 e seguintes).

Em 28-04-2005 (fl. 90), o contribuinte foi notificado do auto de infração que lhe exigiu o crédito tributário de R\$ 33.732,89, em razão da glosa despesas médicas e da redução indevida da base de cálculo com despesas de Previdência Privada.

Inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 94 a 106, alegando, em síntese:

Processo nº : 10665.000436/2005-51
Acórdão nº : 102-48.164

(i) decadência do direito de lançar em relação ao fato gerador ocorrido em 31-12-99;

(ii) impossibilidade de agravamento da multa para o percentual de 150% em relação aos valores tributáveis de R\$ 11.000,00 (fato gerador ocorrido em 31-12-99) e de R\$ 8.000,00 (fato gerador ocorrido em 31-12-00).

(iii) que comprovou de forma adequada todas as despesas incorridas e que foram glosadas.

O acórdão de fls. 167/176 julgou procedente em parte o lançamento apurando saldo a pagar, relativo aos exercícios de 2000 a 2003, no valor de R\$ 11.161,82.

Notificado da decisão em 25 de setembro de 2005, em 21 de outubro de 2005, o recorrente apresentou o recurso de fls. 180/189 e, com base na fundamentação que segue, impugnou os seguintes fundamentos:

(i) Decadência do Direito de Lançar:

Com base no artigo 150, § 4º, do CTN, o recorrente diz que alegou decadência do direito de lançar em relação aos fatos geradores ocorridos em 31-12-99, sendo que a decisão recorrida entendeu que, não tendo sido antecipado qualquer pagamento, pelo contribuinte, no exercício de 2000, ano-calendário 1999, não se aplicam as disposições da norma acima citada, mas sim a constante no artigo 173, I, do CTN.

Quanto a este ponto o recorrente pede a reforma do recurso e alicerça sua pretensão com base em jurisprudência desta Câmara em que foi relator o ilustre Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

II – Do agravamento da Multa:

Sustenta o recorrente ser incabível a qualificação da multa com base em prova indiciária, como fez o acórdão recorrido e que o fato de existir Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, essa não tem força de prova absoluta e, no caso dos autos, o contribuinte, ora recorrente,

Processo nº : 10665.000436/2005-51
Acórdão nº : 102-48.164

comprovou a efetiva realização dos serviços tomados junto à fonoaudióloga Elaine Aparecida Heto Morgan.

III – Da efetiva comprovação das despesas:

Diz o recorrente que, conforme aduzido na impugnação, não só as despesas incorridas junto à Sra. Elaine Aparecida Heto Morgan, como também as incorridas junto aos demais profissionais citados na defesa, foram individualmente glosadas.

Para o recorrente, não pode prevalecer o entendimento da decisão recorrida que entendeu em glosar as despesas pela ausência de comprovação do efetivo pagamento e da prestação dos serviços, embora exista nos autos os recibos, com observância de todos os requisitos constantes do artigo 8º, II, “a” e § 2º, III, da Lei nº 9.250, de 1995.

Diz o recorrente que não houve uma análise específica e individual de cada uma das despesas deduzidas nas declarações de rendimentos. Ao contrário, foi confirmada a glosa relativa a todas as deduções referentes a serviços médicos, odontológicos, psicológicos e fonoaudiólogos, sob o entendimento de que estas despesas deveriam estar comprovadas, também, pela apresentação de cheques microfilmados e extratos bancários relativos aos pagamentos efetuados, ou documentos emitidos pelos próprios profissionais que reforçassem a convicção de que houve o fato e a prestação dos serviços, com exames e radiografias.

Todavia, mesmo tendo sido apresentados referidos documentos, como o laudo emitido pela psicóloga Fernanda Consuelo Passareli Ribeiro (fl. 142); a Nota Fiscal de prestação de serviços, com a autenticação do pagamento, emitida pelo Hospital São Joaquim de Franca (fl. 148); as fichas odontológicas de fls. 133 a 135, correspondente ao atendimento feito pelo cirurgião-dentista Luiz Antônio Salgado de Castro que forneceu o recibo de fl. 132, no qual consta inclusive o nº dos cheques dados em pagamento e demais declarações de prestação de serviços, a decisão proferida pela DRJ manteve o lançamento.

Processo nº : 10665.000436/2005-51
Acórdão nº : 102-48.164

Para tentar transferir o ônus da prova, do fisco para o contribuinte, foi aduzido na decisão recorrida que em relação aos demais profissionais (excluindo a Sra. Elaine Aparecida Heto Morgan), a autuação se fundou na imprestabilidade dos recibos apresentados para fruição da dedução e não na falsidade documental ou idoneidade.

Com base em tais fundamentos, o recorrente pede provimento ao recurso para reconhecer a total improcedência do auto de infração ou, se assim não entender, a nulidade do acórdão da DRJ por não ter apreciado pontos sobre os quais deveriam ser apreciados e devidamente fundamentados.

Consta dos autos o arrolamento de bens de fl. 190.

É o Relatório.



Processo nº : 10665.000436/2005-51
Acórdão nº : 102-48.164

VOTO VENCIDO

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto n. 70.235 de 06 de março de 1972, tendo sido interposto por parte legítima e realizado o depósito de 30% da exigência fiscal, razão porque dele tomo conhecimento.

Trata de matéria que versa sobre a comprovação das deduções de despesas médicas da base de cálculo do imposto de renda e suas devidas comprovações.

As deduções das despesas da base de cálculo do imposto de renda estão disciplinadas no artigo 8º da Lei nº 9.250, de 1995; artigo 6º da Lei nº 8.134, de 1990 e artigo 11, § 3º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, normas estas cujos artigos pertinentes à matéria seguem transcritos e grifados.

A Lei nº. 9.250, de 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;

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, até o limite anual individual de R\$ 2.198,00 (dois mil, cento e noventa e oito reais), relativamente:

1. à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas;

2. ao ensino fundamental;

3. ao ensino médio;

4. à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização);

5. à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico; (Redação dada à alínea pela Lei nº 11.119, de 25.05.2005, DOU 27.05.2005, com efeitos a partir de 01.01.2005)

c) à quantia de R\$ 1.404,00 (mil, quatrocentos e quatro reais) por dependente; (NR) (Redação dada à alínea pela Lei nº 11.119, de 25.05.2005, DOU 27.05.2005, com efeitos a partir de 01.01.2005)

Notas:

1) Assim dispunha a alínea alterada:

"c) à quantia de R\$ 1.272,00 (um mil, duzentos e setenta e dois reais) por dependente; (NR) (Redação dada à alínea pela Lei nº 10.451, de 10.05.2002, DOU 13.05.2002, com efeitos a partir de 01.01.2002, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.2002)"

d) às contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

e) às contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social;

f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais;

g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do artigo 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.

§ 1º. A quantia correspondente à parcela isenta dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por qualquer pessoa jurídica de direito público interno, ou por entidade de previdência privada, representada pela soma dos valores mensais computados a partir do mês em que o contribuinte completar sessenta e cinco anos de idade, não integrará a soma de que trata o inciso I.

§ 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;(grifamos)

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;(grifamos e sublinhamos)

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.

§ 3º. As despesas médicas e de educação 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 do Imposto sobre a Renda na declaração, observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea b do inciso II deste artigo.

A Lei nº 8.134, de 1990.

.....

Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o artigo 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Processo nº : 10665.000436/2005-51
Acórdão nº : 102-48.164

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento; (Redação dada à alínea pela Lei nº 9.250, de 26.12.1995)

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo. (Redação dada à alínea pela Lei nº 9.250, de 26.12.1995)

c) em relação aos rendimentos a que se referem os artigos 9 e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em livro-caixa, que serão mantidos em seu poder, a disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

§ 3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.

§ 4º Sem prejuízo do disposto no artigo 11 da Lei nº 7.713, de 1988, e na Lei nº 7.975, de 26 de dezembro de 1989, as deduções de que tratam os incisos I a III deste artigo somente serão admitidas em relação aos pagamentos efetuados a partir de 1º de janeiro de 1991.

O Decreto-lei nº. 5.844, de 1.943.

.....
Art. 11. Poderão ser deduzidas, em cada cédula, as despesas referidas neste capítulo, necessárias à percepção dos rendimentos.

§ 1º As deduções permitidas serão as que corresponderem a despesas efetivamente pagas.

§ 2º As despesas deduzidas numa cédula não o serão noutras.

§ 3º Todas as deduções estarão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

§ 4º Se forem pedidas deduções exageradas em relação ao rendimento bruto declarado, ou se tais deduções não forem cabíveis, de acordo com o disposto neste capítulo, poderão ser glosadas sem audiência do contribuinte.

Processo nº : 10665.000436/2005-51
Acórdão nº : 102-48.164

§ 5º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação, exigidas na forma deste decreto-lei, não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irrecorrível na órbita administrativa.

Das despesas passíveis de deduções:

Dos dispositivos acima transcritos, conjugados de forma harmônica, tem-se que são passíveis de dedução da base de cálculo do imposto de renda, das pessoas físicas, as seguintes despesas:

a) deduções de pagamentos feito a profissionais da área da saúde (art. 8º, II, a, da Lei nº 9.250/95).

b) deduções relativas a despesas com instrução *do contribuinte e de seus dependente*, observado o limite anual fixado em lei (art. 8º, II, b, da Lei nº 9.250/95).

c) à *quantia de R\$ 1.404,00 (mil, quatrocentos e quatro reais) por dependente; (NR) (Redação dada à alínea pela Lei nº 11.119, de 25.05.2005, DOU 27.05.2005, com efeitos a partir de 01.01.2005)* (art. 8º, II, c, da Lei nº 9.250/95). lei (art. 8º, II, b, da Lei nº 9.250/95).

Notas:

1) Assim dispunha a alínea alterada:

"c) à quantia de R\$ 1.272,00 (um mil, duzentos e setenta e dois reais) por dependente; (NR) (Redação dada à alínea pela Lei nº 10.451, de 10.05.2002, DOU 13.05.2002, com efeitos a partir de 01.01.2002, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.2002)"

d) às contribuições para a *Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios*; lei (art. 8º, II, d, da Lei nº 9.250/95).

e) às contribuições às entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da *Previdência Social*; (art. 8º, II, e, da Lei nº 9.250/95).

f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do *Direito de Família*, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais; (art. 8º, II, f, da Lei nº 9.250/95).

g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do artigo 6º da Lei nº. 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.

Provas das despesas passíveis de deduções.

Processo nº : 10665.000436/2005-51
Acórdão nº : 102-48.164

- Art. 11, § 3º, do DL nº. 5.844/43.
- Art. 6º, § 2º, da Lei nº. 8.134/90.
- Art. 8º, § 2º, III, da Lei nº. 9.250/95.

Art. 11, § 3º, do DL nº. 5.844/43 – O artigo 11, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, ao usar as expressões “*despesas necessárias à percepção dos rendimentos*” está tratando de despesas inerentes à atividade profissional por aqueles que exercem trabalho não assalariado.

Em relação ao dispositivo acima referido, faço um parêntese para consignar que na estrutura que compõe uma lei ou uma norma jurídica, os parágrafos de determinado artigo estão ligados ao seu *caput* no qual se inserem e não podem ser interpretados de forma isolada. Assim, quando o § 3º, do artigo 11, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, dispõe que “todas as deduções devem ser provadas”, a interpretação correta a ser feita é de que tal parágrafo está tratando das deduções referidas no *caput* do artigo, isto é, *das despesas necessárias à percepção dos rendimentos por quem exerce atividade não assalariada*.

Para finalizar as considerações acerca do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, verifico que o § 4º, do seu art. 11, contém norma estabelecendo a possibilidade de glosa, sem audiência do contribuinte, das *deduções exageradas em relação ao rendimento bruto declarado, ou se tais deduções não forem cabíveis*. Esta norma, volto a repetir, está relacionada ao *caput* do artigo em que está inserida, razão pela qual tem aplicação limitada às *despesas necessárias à percepção dos rendimentos* por quem exerce trabalho não assalariado. Dita norma não trata de glosas de despesas médicas ou similares, até porque quando alguém fica doente não sabe o quanto poderá gastar em relação aos rendimentos que recebe.

Quanto à norma acima citada, na parte em que contém as expressões: “sem audiência do contribuinte”, tenho que tais expressões não se amoldam às garantias oriundas do devido processo legal, do juiz natural, do contraditório e da ampla defesa, constantes do texto constitucional em vigor (art. 5º, LIV, da CF). A fiscalização poderá glosar as despesas referentes às deduções

Processo nº : 10665.000436/2005-51
Acórdão nº : 102-48.164

exageradas, todavia, deverá, antes de assim proceder, assegurar ao contribuinte o direito de defesa.

Art. 6º, § 2º, da Lei nº. 8.134/90 – O artigo 6º, da Lei nº. 8.134, de 1990, também trata das deduções da base de cálculo da receita dos rendimentos do contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado. O que se disse em relação ao artigo 11 do Decreto-Lei nº. 5.844, de 1943, vale para a situação aqui prevista, ou seja, todos os incisos e parágrafos do artigo 6º, da Lei nº 8.134, de 1990, estão ligados ao seu *caput* e tratam da forma como devem ser provadas as despesas dedutíveis da base de cálculo das receitas decorrentes do exercício do trabalho não assalariado.

A partir do advento da Lei nº 8.134, de 1990, a comprovação das despesas necessárias à percepção dos rendimentos por quem exerce atividade não assalariada, por força do § 2º, do artigo 6º, da citada Lei, deverá ser feita mediante documentação *idônea, escrituradas em livro-caixa, mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.*

Art. 8º, § 2º, III, da Lei nº. 9.250/95 Enquanto o artigo 11, § 3º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, e o artigo 6º, § 2º, da Lei nº 8.134, de 1990, tratam da forma de comprovação das despesas necessárias à percepção dos rendimentos por quem exerce trabalho não assalariado, o artigo 8º, § 2º, III, da Lei nº 9.250, de 1995, disciplina a forma através da qual se comprovam as despesas dos valores pagos pelo contribuinte aos profissionais da área da saúde. Em relação às despesas necessárias à percepção dos rendimentos, por quem exerce trabalho não assalariado, o legislador exigiu sua comprovação ou justificação, isto é, o contribuinte deve comprovar que tais despesas foram necessárias à percepção dos seus rendimentos. Situação diferente, tratada pelo legislador, diz respeito à comprovação dos pagamentos correspondentes às despesas médicas dedutíveis da Declaração de Ajuste Anual. O paciente, ao se submeter a tratamento de saúde, não tem condições de determinar qual será o tratamento indicado, razão pela qual, nestas condições, o contribuinte não prova que as despesas eram necessárias, mas sim que pagou ao profissional da saúde devendo apresentar recibo *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 recebe.*



Processo nº : 10665.000436/2005-51
Acórdão nº : 102-48.164

Para fins de comprovação de pagamento, a legislação não admite prova testemunhal e o único documento idôneo para comprovar o pagamento é o recibo ou a nota fiscal, sendo que em relação aos profissionais de saúde, na falta do recibo, o legislador admitiu como prova *a indicação do cheque nominativo por meio do qual foi efetuado o pagamento.*

Quanto aos requisitos essenciais que devem constar do recibo, para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda, o valor, a natureza da prestação dos serviços, o nome de quem pagou e a assinatura identificando quem recebeu são pressupostos essenciais à sua validade. O endereço, o CPF do profissional e a identificação do beneficiário dos serviços, caso ausentes, podem ser completados posteriormente pelo tomador dos serviços, adotando-se procedimento semelhante ao do pagamento com cheque nominal, cabendo ao contribuinte, quando de sua declaração de ajuste anual, informar o nº do CPF de que recebeu o respectivo pagamento.

O artigo 73 e §§ 1º e 2º, do Decreto nº. 3000, de 1999. *Conforme destaquei anteriormente, os parágrafos de determinado artigo não podem ser considerados como se fossem normas autônomas, desvinculadas do artigo no qual se inserem. Nesta linha, afirmo que os §§ 3º, 4º e 5º, do artigo 11, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, estavam relacionados ao caput do artigo que disciplina a comprovação das despesas necessárias à percepção dos rendimentos por quem exerce trabalho não assalariado. Assim, quando o Poder Executivo, que não tem poder para legislar instituindo obrigações ou direitos aos cidadãos, editou o Decreto nº 3000, de 1999, transformando o § 3º, do artigo 11, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, no caput do artigo 73 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, a interpretação que se deve fazer é de que o referido artigo 73 e seus §§ 1º e 2º, por se constituírem em cópias idênticas dos §§ 3º, 4º e 5º, do caput do artigo 11 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, aplicam-se, exclusivamente, à comprovação das despesas necessárias à percepção dos rendimentos por quem exerce trabalho não assalariado.*

Trilho no entendimento de que apresentados recibos exigidos pela lei, acompanhados de declaração do profissional que prestou os serviços, a mera suspeita de que os serviços não foram prestados, desacompanhada de outros

Processo nº : 10665.000436/2005-51
Acórdão nº : 102-48.164

elementos de convicção, não se constitui em meio de prova capaz para afastar a presunção de veracidade dos recibos. A boa-fé se presume em favor do contribuinte e a má-fé deste se prova.

Para mim, salvo em casos excepcionais, isto é: a) quando a autoria do recibo for atribuída a profissional que tenha contra si SÚMULA ADMINISTRATIVA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ, devidamente homologada e com cópia nos autos para que o contribuinte possa manifestar-se em relação a ela exercendo seu direito de defesa ou; b) quando efetivamente existirem nos autos elementos plausíveis que possam afastar a presunção de que os serviços foram prestados e a conseqüente veracidade dos pagamentos, não se pode recusar recibo que preenche os requisitos legais e vem acompanhado de declaração do profissional que reconhece sua autoria, assinatura e confirma a prestação dos serviços e o respectivo recebimento dos valores.

Fixados os parâmetros que tenho por norte, passo à análise de cada um dos pontos articulados pelo recorrente:

I - Da Glosa das Despesas Atribuídas à Profissional Elaine Aparecida e da Aplicação de Multa Qualificada Referente a estas Despesas

Ao tratar da glosa e da multa qualificada em relação aos valores tributáveis de R\$ 11.000,00 e R\$ 8.000,00 relativos, respectivamente, aos anos-base de 1999 e 2000, o auto de infração registra, *in verbis*:

“Glosa de despesas médicas lastreadas em documentos inidôneos conforme Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, exarada no processo Administrativo nº 13855.001691/2002-20 e Ato Declaratório Executivo nº 46, de 25-10-2002 publicado no DOU de 29/10/2002.

Multa qualificada nos termos do art. 44, II, da Lei 9.430/96.

Ao apreciar a impugnação do contribuinte contestando a glosa destas despesas e a qualificação da multa alegando que o simples fato de existir Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz não se constitui em prova absoluta que afasta os recibos e a declaração de prestação de serviços, o



Processo nº : 10665.000436/2005-51
Acórdão nº : 102-48.164

acórdão recorrido manteve a glosa e confirmou a qualificação da multa com base nos seguintes fundamentos:

Os documentos integrantes dos autos e os fatos verificados e relatados na Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz constituem indícios veementes da inidoneidade dos recibos emitidos por Elaine Aparecida Heto Morgan e utilizados como dedução para a apuração da base de cálculo do imposto pelo contribuinte.

Desse modo, não havendo hierarquia do valor probante dos meios de prova, excetuado o uso de provas ilícitas (art. 5º, inciso LVI da Constituição Federal de 1988), pode-se provar qualquer situação de fato por qualquer via. Portanto, é lícito ao fisco tomar os indícios veementes da inidoneidade dos documentos como elemento de prova hábil para efetuar a glosa e aplicar a multa de ofício qualificada.

Além disso, não cuidou o contribuinte de carrear aos autos elementos de prova que demonstrassem, inequivocamente, que os serviços profissionais foram prestados e que os correspondentes pagamentos de honorários foram efetuados. A declaração da profissional trazida aos autos, fl. 126, possui a mesma natureza dos recibos, não constitui, nas circunstâncias, elemento comprobatório perante o fisco do efetivo pagamento de honorários por prestação de serviços fonoaudiológicos (transferência de numerários do contribuinte para a profissional).

Em se tratando de tratamento fonoaudiológico em que o paciente recebe orientações de tratamento vocal, realizado por profissional que tenha contra si Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, a pergunta que se insere é: Quais serão as provas necessárias, nos casos de pagamento em dinheiro, para comprovarem a efetiva prestação dos serviços? Nestas circunstâncias especiais, os recibos e a declaração do profissional não se constituem em provas suficientes. É necessário, no mínimo, mais um elemento de prova, que pode ser, por

Processo nº : 10665.000436/2005-51
Acórdão nº : 102-48.164

exemplo: (i) a agenda do profissional com o horário das consultas e os procedimentos realizados; (ii) a declaração do imposto de renda do profissional confirmando o recebimento dos valores pagos pelo paciente e (iii) a movimentação financeira do profissional que tenha contra si Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz comprovando a entrada de recursos oriundos de sua atividade profissional; ou (iv) outros elementos de convicção extraídos do processo que resultou na Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz.

Diante das circunstâncias do caso concreto, tenho que a análise do processo que resultou na Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz se faz necessária, de onde transcrevo os seguintes pontos:

6.1 – Esta Fiscalização constatou que 49 (quarenta e nove) contribuintes efetuaram deduções a título de despesas médicas, nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física dos exercícios de 2001 e 2000, informando a Sra. Elaine Aparecida Heto Morgan, fonoaudióloga.como beneficiária dos rendimentos”

....

6.4 Em 10-06-2002 foi determinada a execução de procedimento fiscal.... tendo por objeto a fiscalização de omissão de rendimentos da contribuinte, recebidos de pessoas físicas, período janeiro de 1999 a dezembro de 1999. ... foi intimada a esclarecer as declarações de pagamento, em 1999, num total de R\$ 236.020,00.

....

6.5.1 Na Declaração de Ajuste Anual Simplificada do ano-calendário 1999, apresentada intempestivamente pela contribuinte, consta como rendimentos tributáveis o valor questionado por esta fiscalização .R\$ 236.020,00. A declaração simplificada não permite determinar a fonte e a natureza desses rendimentos. A contribuinte não declarou bens ou direitos, nem dívidas ou ônus reais.

....



6.7.10 – Os Srs. Luismar, Lelis e Wainer e a Sra. Gislene declararam que os pagamentos à Sra. Elaine foram efetuados em dinheiro.

....

6.8 – Dos 37 (trinta e sete) contribuintes da jurisdição desta Delegacia, que declararam pagamentos à Sra. Elaine Aparecida Heto Morgan, 36 (trinta e seis) atenderam as intimações do item 6.7. Destes 05 (cinco) não puderam apresentar recibos e 36 (sic.) apresentaram recibos por serviços prestados de fonoterapia, sempre pagos em dinheiro. Com os valores destes recibos e rateando os valores declarados pelos outros contribuintes pelos doze meses do ano, chega-se aos seguintes rendimentos mensais da Sra. Elaine, para o ano de 1999. (...omiss) (média superior a R\$ 19.000,00 mês).

6.9 A movimentação financeira da Sra. Elaine, conforme dossiê de contribuinte SIGA PF, foi de R\$ 53.579,29 em 1999 e R\$ 48.408,99 em 2000.

...

6.10 A contribuinte não pôde comprovar o recebimento dos pagamentos declarados pelos 49 (quarenta e nove) contribuintes listados no item 6.1, no valor de R\$ 300.262,00.

6.18 Dos 36 (trinta e seis) contribuintes que declararam pagamentos a Sra. Elaine e que atenderam a intimação desta Delegacia (item 6.7), instados a comprovar a efetiva prestação de serviços e o efetivo pagamento à Sra. Elaine, não lograram fazê-lo, sem exceção, restringindo-se em declarar que os tratamentos, a que se referem os recibos, foram pagos em dinheiro.

6.19.4 A Sra. Elaine Aparecida Heto Morgan tentou preservar seus “clientes” (contribuintes beneficiários dos recibos), assumindo como sendo verdadeiros, uma vez que não tendo patrimônio algum, frustraria qualquer tentativa de execução dos possíveis créditos

Processo nº : 10665.000436/2005-51
Acórdão nº : 102-48.164

tributários, livrando assim os contribuintes beneficiários dos recibos do crime de falsidade ideológica.

6.20 Diante do acima exposto, está por demais comprovado que todos os recibos emitidos em nome ou pela Senhora Elaine Aparecida Heto Morgan... referente ao período de 01-01-1999 a 25-10-2002 são inidôneos.

Da análise do conteúdo da Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz extraio as seguintes conclusões:

(I) Registrado na súmula que a Sra. Elaine Aparecida Heto Morgan exerce atividade de fonoaudióloga, não tendo outra fonte de renda e tendo passado pela sua conta bancária o valor de R\$ 53.597,29, no exercício de 1999, só posso presumir que tal valor seja proveniente de sua atividade profissional, não sendo possível relacionar quais foram os pacientes que realizaram tais pagamentos;

(ii) O fato de não ser possível verificar quais dos pacientes efetivamente obtiveram os serviços e realizaram o pagamento, não permite ao julgador presumir que todos agiram mediante fraude, dolo ou simulação;

(iii) o dolo, a fraude e a simulação necessitam de prova segura. Havendo dúvida quanto à autoria da prática do fato delituoso, a absolvição, em relação à qualificação da multa, é o que se impõe;

(iv) o reconhecimento de que não há provas seguras para imputar quem foram os autores da prática do dolo, da fraude ou da simulação, não impede o fisco de glosar despesas não comprovadas, aplicando a multa de ofício e não a multa qualificada.

Pelos fundamentos acima expostos, mantenho a glosa das despesas de R\$ 11.000,00 e R\$ 8.000,00, respectivamente aos ano-calendário de 1999 e 2000, desqualificando a multa aplicada para o percentual de 75%.

DA DECADÊNCIA



Processo nº : 10665.000436/2005-51
Acórdão nº : 102-48.164

O imposto de renda encontra-se entre os tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Assim, o imposto aqui referido amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial encontra respaldo no § 4º do artigo 150, do CTN, hipótese na qual os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Nos casos de renda auferida em decorrência do trabalho durante determinado lapso temporal eleito pelo legislador, a hipótese de incidência do aludido imposto é complexa, cuja ocorrência, por opção do legislador, dá-se apenas no final do ano-base, quando se verifica o último dos fatos requeridos pela hipótese de incidência do tributo, iniciando a partir de tal data, conforme jurisprudência abaixo transcrita, o início da contagem do prazo decadencial.

Ementa: IRPF - DECADÊNCIA - Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. O fato gerador do IRPF se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN).

Recurso parcialmente provido. (Recurso 142.863. Acórdão 106-14493. 6ª. Câmara. Relatora Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda. Decisão unânime)

Ementa: IMPOSTO DE RENDA – DECADÊNCIA – EXTINÇÃO DO CRÉDITO. Se entre a data do fato jurídico tributário e o Lançamento de Ofício, transcorreram mais de cinco anos, então, por ser o Imposto de Renda um tributo sujeito a Lançamento por Homologação, deve-se aplicar o art. 150, §4º do CTN

Recurso 143533. Acórdão 107-08124. 7ª. Câmara. Relator Conselheiro Octávio Campos Fischer.

Em relação ao ano de 1999 o prazo decadencial expirou em 31-12-04. A notificação do auto de infração deu-se em 24 de abril de 2005 (fl. 90). Assim, reconheço a decadência do direito de lançar em relação à exigência correspondente aos fatos geradores ocorridos até 31-12-99.

Processo nº : 10665.000436/2005-51
Acórdão nº : 102-48.164

III - Da análise das demais despesas glosadas:

Reconhecida decadência em relação aos fatos ocorridos em 31-12-99, pende de análise a glosa das despesas analisadas nos itens subseqüentes, especificadas no acórdão:

a) R\$ 420,00 em 01-02-2000, recibo de fl. 132, correspondente a despesas pagas ao cirurgião dentista Luis Antônio Salgado de Castro.

Para comprovar a despesa no valor de R\$ 420,00 paga ao cirurgião-dentista Luis Antônio Salgado de Castro, o recorrente apresentou o recibo de fls. 132 que especifica o nº dos cheques e as fichas odontológicas de fls. 133 a 135. Observando as referidas fichas odontológicas elas identificam os dentes em que foram realizados os tratamentos e os respectivos valores cobrados. Somando os valores especificados nas fichas odontológicas chega-se a R\$ 420,00. Face à presunção de idoneidade do recibo, que inclusive especifica o nº dos cheques, somado aos detalhes registrados nas fichas odontológicas, neste ponto, dou provimento ao recurso para afastar a glosa do valor de R\$ 420,00 da base de cálculo do imposto de renda.

b) R\$ 265,99 no ano de 2000 e R\$ 336,07 no ano de 2002, correspondente a diferenças de deduções ao Plano de Assistência Médica Suplementar.

Em relação a este ponto o acórdão recorrido apontou os valores acima especificados como sendo correspondente a diferenças entre o que foi pago ao Plano de Assistência Médica Suplementar (PLAMES) da Real Grandeza e o que foi efetivamente comprovado. O recurso do contribuinte, embora postule a total improcedência do lançamento, não declina em suas razões onde estaria o erro nos cálculos realizados para apurar as diferenças acima especificadas que foram glosadas, razão pela qual mantenho a glosa pelos mesmos fundamentos articulados na decisão atacada.

Processo nº : 10665.000436/2005-51
Acórdão nº : 102-48.164

c) Da glosa de R\$ 1.451,23, relativa ao ano de 2001.

Na declaração de ajuste relativa ao ano-base de 2001, o recorrente deduziu o valor de R\$ 3.211,40 correspondente à contribuição à Previdência Privada e FAPI (fl. 78). O acórdão recorrido, ao apreciar a matéria, alicerçou-se nos seguintes fundamentos:

“Observe-se que, na declaração do exercício 2002, ano-calendário 2001, foi pleiteada dedução de contribuição à Previdência Privada e FAPI no valor de R\$ 3.211,40, fl. 78. Entretanto, conforme afirma o contribuinte na impugnação e comprova o documento à fl. 42, o valor pago à Real Grandeza Fundação de Previdência e Assistência Social, no ano-calendário 2001, a título de contribuição à Previdência Privada foi de R\$ 1.760,17. Assim, não há o que se alterar no lançamento relativamente a esse ponto, vez que a glosa realizada corresponde à diferença entre o valor declarado e o efetivamente pago (R\$ 1.451,23 = R\$ 3.211,40 – R\$ 1.760,17).

Sobre este ponto da decisão, o recorrente afirma que o valor de R\$ 3.211,40, deduzido na declaração do imposto de renda é referente ao Plano de Assistência Médica Hospitalar, conforme demonstrativo de despesa médica emitido pela Real Grandeza, juntado aos autos (fl. 152) e não à contribuição para previdência privada que, em 2001, foi de R\$ 1.760,17, conforme comprovante de rendimentos também juntado aos autos.

Assim, segundo o recorrente, tendo sido informado na declaração do período em comento, a título de dedução de previdência privada, o valor de R\$ 504,86 (fl. 79), não há o que se falar em glosa no montante de R\$ 1.451,23, uma vez que na realidade foi deduzido valor abaixo da despesa efetivamente incorrida.

O documento de fl. 42 comprova o recolhimento à Previdência Privada, no ano calendário de 2001, no valor de R\$ 1.760,17, portanto abaixo dos R\$ 504,86 informados na Declaração de Ajuste Anual. Igualmente, o documento de fl. 152, emitido pela Fundação de Previdência e Assistência Social Real Grandeza, ao relacionar as contribuições e despesas médicas, informa o valor de R\$ 3.211,40, importância esta que confere com o que consta da Declaração de Ajuste Anual, razão pela qual, neste ponto, também estou dando provimento ao recurso para restabelecer integralmente o valor que foi glosado em parte.

Processo nº : 10665.000436/2005-51
Acórdão nº : 102-48.164

Isto posto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para: (i) acolher a decadência em relação ao ano calendário de 1999; b) afastar a multa qualificada, reduzindo-a para o percentual de 75%, em relação à glosa, que se mantém, das despesas médicas no valor de R\$ 8.000,00, correspondente aos recibos emitidos pela fonoaudióloga Eliane Aparecida Heto Morgan c) afastar a glosa do valor de R\$ 420,00 relativo às despesas odontológicas no ano-calendário de 2000 e d) restabelecer a integral dedução, no ano-calendário de 2001, exercício de 2002, do valor de R\$ 3.211,40, *correspondente à Assistência Privada.*

É o voto.

Sala das Sessões - DF, em 26 de janeiro de 2007.


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Processo nº : 10665.000436/2005-51
Acórdão nº : 102-48.164

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA - Redator Designado.

Designado para redigir o voto vencedor do presente acórdão, adoto o relatório da lavra do ilustre Conselheiro, Dra. Moises Giacomelli Nunes da Silva, ao qual nada tenho a acrescentar.

1) Da glosa de despesas relativas aos pagamentos que teriam sido feitos à profissional Eliana Aparecida Heto Morgan, nos valores de R\$ 11.000,00 (ano-calendário de 1999) e R\$ 8.000,00 (ano-calendário de 2000).

Ouso divergir do nobre relator quanto a desqualificação da multa de ofício sobre as glosas de despesas médicas que teriam sido prestadas pela profissional Eliana Aparecida Heto Morgan, nos valores de R\$ 11.000,00 (ano-calendário de 1999, recibos às fls. 17-28) e R\$ 8.000,00 (ano-calendário de 2000, recibo às fls. 35-38).

A meu ver, no que tange ao imposto de renda das pessoas físicas, a dedução e glosa de despesas médicas é uma das matérias mais difíceis de julgar no âmbito do contencioso administrativo. Cada caso é um caso. Há que se verificar o conjunto probante reunido nos autos, as peculiaridades do contribuinte e as circunstâncias observadas no transcurso do processo. Nunca é demais lembrar que à luz do artigo 29 do Decreto 70.235 de 1972, na apreciação de provas a autoridade julgadora tem a prerrogativa de formar livremente sua convicção.

Segundo o contribuinte, ele teria realizado sessões de fonoterapia com essa profissional em todos os meses de janeiro/1999 a dezembro/2000, e teria realizado pagamentos mensais, sempre em moeda corrente. Afirma que os recibos e a declaração da médica, à fl. 126, são provas hábeis de que efetivamente obteve o tratamento e que faz jus a dedução.

Pois bem. No que tange a declaração de fl. 126, a fonoaudióloga atesta que prestou serviços ao Sr. Luismar, nos anos de 1999 a 2000, inclusive



Processo nº : 10665.000436/2005-51
Acórdão nº : 102-48.164

descreve sucintamente o tipo de tratamento. Porém, o documento não informa quanto foi pago a cada ano, ou seja, a profissional não confirmou ter recebido os R\$ 19.000,00 que o contribuinte alega ter pago por esses serviços.

Além disso, verifica-se que o contribuinte não apresentou exames, laudos de outros médicos, ou qualquer elemento de prova idôneo que ateste a necessidade do alegado tratamento. Registre-se que se trata de uma profissional sumulada, cuja prática de emissão de documentos inidôneos, mormente recibos médicos, já havia sido sumulada pela Secretaria da Receita Federal, consoante processo administrativo nº 13855.001691/2002-20, Ato Declaratório Executivo nº 46 de 25/10/2002.

É certo que as súmulas administrativas, considerando documentos tributariamente ineficazes, não fazem prova, por si só, que o contribuinte autuado incorreu na infração. A prova fiscal não é a Súmula, tampouco o Ato Declaratório do Delegado da Receita Federal, ambos são documentos de cunho formal. Em verdade, a prova está nos elementos reunidos nos processos fiscais que embasaram tais súmulas, cabendo a fiscalização fazer o vínculo entre essas provas e a situação específica do fiscalizado, configurando, assim, a ocorrência do ilícito tributário *in casu*.

Da análise dos autos, verifica-se que Sr. Luismar declarou ter recebido apenas rendimentos de pessoas jurídicas nos anos-calendário de 1999 a 2001, quais sejam, INSS, Furnas e Real Grandeza (fls. 68, 73, e 78), nos valores brutos de R\$ 55.200,86, 35.415,87 e 38.618,28, respectivamente (sendo que esses valores ainda sofreram descontos de IR-Fonte e contribuição ao INSS). Já as deduções de despesas médicas totalizaram R\$ 17.833,48 em 1999, R\$ 10.324,36 em 2000 e R\$ 12.943,87 em 2001.

Observe-se pelas DIRPF que o Sr. Luismar teria gastado aproximadamente 35% de seus recursos líquidos disponíveis (rendimentos subtraindo-se o IR-Fonte e o INSS) nos 3 (três) anos acima, com despesas médicas. Logo, se realmente tivesse feito tais pagamentos aos profissionais da área



Processo nº : 10665.000436/2005-51
Acórdão nº : 102-48.164

médica que lhe “prestaram serviços”, ou contribuinte fez saques em sua conta bancária, ou emitiu cheques nominais, haja vista que os recursos transitaram por sua conta-bancária.

Assim, se desejasse fazer prova dos pagamentos que alegou ter feito, bastaria apresentar seus extratos bancários comprovando os saques e/ou cópia dos cheques, devidamente liquidados pelo banco.

Todavia, nem isso o contribuinte se dispôs a fazer.

Ora, especificamente quanto aos alegados pagamentos que o contribuinte teria feito à fonoaudióloga Eliana Aparecida Heto Morgan, os R\$ 19.000,00 corresponderiam a 20% dos valores recebidos pelo contribuinte em 1999 e 2000. Repita-se que todos os rendimentos declarados pelo contribuinte foram creditados em conta-corrente, logo, não é crível que o contribuinte não consiga provar a efetividade de sequer 1(um) dos 24 (vinte e quatro) pagamentos que ele afirma ter feito, mensalmente, todos acima de R\$ 660,00.

Porém, ao invés de apresentar documentos probatórios, o insigne representante da contribuinte busca defendê-la com retórica, máxima data vênica, absolutamente inócua, em face dos elementos dos autos. Não se trata aqui de mera presunção fiscal, haja vista que o ônus da prova é do contribuinte, quanto a comprovação da efetividade das deduções, nos termos do art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99, que dispõe:

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

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

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irrecurível na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 5º). (...)”



Processo nº : 10665.000436/2005-51
Acórdão nº : 102-48.164

No que tange à multa qualificada, a meu ver, *in casu*, configurou-se o evidente intuito de fraude do contribuinte quando reduziu a base de cálculo do IRPF devido, declarando ter feito pagamentos a fonoaudióloga Eliana Aparecida Heto Morgan, no montante de R\$ 19.000,00. Repito: o contribuinte não logrou fazer prova da efetividade desses pagamentos, sendo que a profissional confirmou apenas que prestou os serviços, mas não todo esse valor.

Não é razoável que uma pessoa esclarecida, que recebe rendimentos mediante crédito em conta-corrente e paga plano de saúde, não saiba que poderá estar incorrendo em crime fiscal quanto busca reduzir 20% da base de cálculo de seu imposto de renda, declarando despesas que efetivamente não foram pagas/incorridas. Portanto, a ação dolosa ocorreu já no ato do preenchimento da declaração.

Não se diga aqui que o contribuinte não sabia o que estava fazendo, que teria sido mero equívoco, pois, adotou a mesma prática por dois anos consecutivos. Se o contribuinte tivesse pagado os aludidos valores pelo tratamento que diz ter recebido dessa profissional, caso não tivesse emitido cheques, poderia, ao menos apresentar os extratos bancários, comprovando os saques, pois, seus rendimentos são todos creditados em conta-corrente.

Enfim, formei convencimento que, no presente caso, configurou-se o evidente intuito de fraude, condição indispensável para aplicação da multa de 150%, conforme disposto no artigo 44, inciso II da Lei 9.430/1996 (verbis):

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.” (grifei)

Por seu turno, o arts. 72 da Lei n.º 4.502/1964, assim reza:



Processo nº : 10665.000436/2005-51
Acórdão nº : 102-48.164

“Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.” (grifei)

Ao pleitear a dedução de despesas médicas que efetivamente não pagou, conforme comprovado nos autos, o contribuinte tentou modificar a base de cálculo do fato gerador da obrigação tributária, reduzindo-o para menor.

Essa prática, que assevero foi reiterada, revela uma conduta dolosa e premeditada. Tal situação fática se subsume perfeitamente ao tipo previsto no art. 72 da Lei n.º 4.502/1964, acima grifado.

O entendimento aqui manifestado é corroborando por outros julgados dos Conselhos de Contribuintes a exemplo dos seguintes acórdãos:

*“REDUÇÃO INDEVIDA DE IMPOSTO - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INEXISTENTES - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA - Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 44, II, da Lei nº. 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. Caracteriza evidente intuito de fraude, autorizando a aplicação da multa qualificada, a prática reiterada de redução de imposto de renda devido, através da informação de valores de deduções de despesas inexistentes, comprovado por meio de circularizações efetuadas pela autoridade lançadora junto às empresas beneficiárias das despesas declaradas.”
Acórdão 104-21.460 de 22/03/2006.*

“MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA – DESPESA INEXISTENTE. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A dedução, na Declaração de Rendimentos a título de despesas médicas, que o contribuinte sabe inexistentes, caracteriza evidente intuito de fraude e legitima a exasperação da multa de ofício, nos termos do art. 44, II da Lei nº 9.430, de 1996.” ACÓRDÃO 104-22.137 de 04/12/2006.

Sendo assim, mantenho a multa qualificada sobre o IRPF devido, em relação às glosas de despesas relativas à profissional fonoaudióloga Eliana Aparecida Heto Morgan, nos valores de R\$ 11.000,00 (ano-calendário de 1999) e R\$ 8.000,00 (ano-calendário de 2000).



Processo nº : 10665.000436/2005-51
Acórdão nº : 102-48.164

2) Da decadência do IRPF do ano-calendário de 1999

Uma vez confirmada a incidência da multa qualificada, não há que se falar em decadência no ano-calendário de 1999. Isso porque, A jurisprudência dominante nesta Câmara e também da Câmara Superior de Recursos Fiscais, vem se consolidando no sentido de que o prazo decadencial do IRPF - no que tange aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual - é de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, que se dá em 31 de dezembro do ano da percepção dos rendimentos, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN. Salvo se comprovado dolo, fraude ou simulação, conforme verificado nos autos, hipótese que a contagem é feita com observância do art. 173 do CTN. Nesse sentido, temos como exemplo os seguintes julgados:

Câmara: Câmara Superior de Recursos Fiscais
Data Sessão: 16/02/2004
Acórdão: CSRF/01-04.860
Ementa: *"IRPF - DECADÊNCIA - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação (art. 150, § 4º do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro. Recurso especial negado."*

Câmara: 2ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Data Sessão: 12/09/2005
Acórdão: 102-47.078
Ementa: *DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda nacional lançar decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano calendário questionado."*

Ressalvado meu entendimento pessoal, no sentido de que a decadência sempre é contada na forma do art. 173 do CTN, passei a adotar a orientação majoritária, supra referida, que vem sendo reiterada nos últimos anos.

No caso presente, a discussão da decadência refere-se ao ano-calendário de 1999, em que há infração que sofreu incidência da multa qualificada de 150%; logo, à luz do artigo 173 inciso I do CTN, o prazo decadencial transcorreria em 31/12/2005. A ciência do lançamento ocorreu em 24/04/2005 (fl. 90). Sou pelo entendimento que a recepção da DIRPF antecipa o início da



Processo nº : 10665.000436/2005-51
Acórdão nº : 102-48.164

contagem do prazo decadencial, pois, amolda-se ao comando do parágrafo único do art. 173 do CTN: primeiro ato de ofício preparatório ao lançamento ex-officio. Todavia, mesmo aplicando-se esse entendimento, não ocorreu a decadência, pois a DIRPF/2000 foi entregue em 27/04/2000 (fl. 67).

Portanto, a preliminar de decadência deve ser rejeitada.

3) Dos demais valores glosados

Não merece reparo a exclusão do valor de R\$ 420,00 da base de cálculo tributada no ano-calendário de 2000, conforme fundamento no item III, "a" do voto vencido.

Outrossim, não pode prevalecer o restabelecimento da glosa de parte do valor de R\$ 3.211,40, correspondente à assistência médica que foi deduzida como previdência privada, isso porque, na reconstituição da base de cálculo tributada no exercício de 2002 (ano-calendário de 2001), a decisão da DRJ partiu da base de cálculo declarada pelo contribuinte R\$ 19.151,01(demonstrativo de fl. 176), no qual já havia sido considerado integralmente o valor de R\$ 3.211,40 (vide fl. 78), que em verdade é despesa médica. A decisão da DRJ confirmou a glosa de R\$ 1.451,23 a título de contribuição a previdência privada, que é a diferença entre o valor correto da contribuição (R\$ 1.760,17) e o valor que foi pleiteado (R\$ 3.211,40), mas reduziu a glosa das despesas médicas em R\$ 3.211,40, haja vista que o contribuinte faz jus a esse valor.

Cabe, porém, restabelecer a dedução do valor de R\$ 61,00, conforme recibo de fl. 149, que não havia sido apresentado durante a auditoria fiscal, referente a despesa de tratamento dentário com o Dr. Luiz Antonio Salgado de Castro.

Cumpra ainda confirmar os demais fundamentos do voto vencido, na parte que não conflitam com este voto vencedor.



Processo nº : 10665.000436/2005-51
Acórdão nº : 102-48.164

4) Conclusão

Por todo exposto, voto no sentido de i) afastar a preliminar de decadência quanto ao exercício de 1999; ii) no mérito, manter a exigência da multa qualificada sobre as glosas de despesas médicas nos valores de R\$ 11.000,00 (ano-calendário de 1999) e R\$ 8.000,00 (ano-calendário de 2000); iii) dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a dedução de R\$420,00 e R\$61,00, nos anos-calendário de 2000 e 2001 respectivamente.

Brasília - DF, em 26 de janeiro de 2007.


ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA