



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10680.003252/2008-06
Recurso nº 167.367
Acórdão nº 2801-00.260 – 1ª Turma Especial
Sessão de 22 de setembro de 2009
Matéria IRPF
Recorrente JOÃO AFONSO BAETA COSTA MACHADO
Recorrida 5ª TURMA/DRJ- BELO HORIZONTE/MG

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003 , 2004, 2005

DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Nos lançamentos por homologação, o direito de constituir o crédito tributário decai após decorridos 5 (cinco) anos a partir da ocorrência do fato gerador, exceto nas hipóteses em que presente dolo, fraude ou simulação, cujo prazo passa a ser de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme dispõe o artigo 173, inciso I, do CTN.

IRPF - DESPESAS MÉDICAS - DEDUÇÃO - GLOSA - Cabe ao sujeito passivo a comprovação, com documentação idônea, da efetividade da despesa médica utilizada como dedução na declaração de ajuste anual. A falta da comprovação permite o lançamento de ofício do imposto que deixou de ser pago.

IRPF - MULTA QUALIFICADA - Para a aplicação da multa qualificada de 150%, é indispensável a plena caracterização e comprovação da prática de uma conduta fraudulenta por parte do contribuinte, ou seja, é absolutamente necessário restar demonstrada a materialidade dessa conduta, ou que fique configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao Recurso, nos termos do voto do Relator. A Presidente Amarylles Reinaldi e Henriques Resende declarou-se impedida.

30 OUT 2009


MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos (Conselheiro convocado), Júlio César da Fonseca Furtado, Bernardo Augusto Duque Bacelar (Suplente convocado) e Sandro Machado Reis.

Relatório

Contra contribuinte, foi lavrado Auto de Infração (fls. 03 a 08), relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios 2003 a 2005, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$ 13.200,00, acrescido de multa de ofício nos percentuais de 75% e 150%, totalizando R\$ 16.499,99, e de juros de mora calculados até fevereiro de 2008 (R\$ 7.178,76).

Conforme descrito pela autoridade lançadora no Termo de Verificação Fiscal de fls. 09 e 10, o lançamento decorre de glosas de despesas médicas relativas aos profissionais Marcos Vinicius Fernandes Castro (R\$ 10.000,00, R\$ 12.000,00 e R\$ 10.000,00, exercícios 2003 a 2004, respectivamente, com multa de ofício qualificada de cento e cinquenta por cento e feita a Representação Fiscal para Fins Penais, processo nº 10680.003256/2008-86, eis que há representação fiscal para fins penais para o referido profissional, o qual emitia recibos nos anos-calendário 2002 a 2004 sem a correspondente prestação de serviços odontológicos, consoante diversos contribuintes fiscalizados); Helena Jorge Mitre (R\$ 2.900,00, R\$ 6.300,00 e R\$ 6.800,00, por falta de comprovação do efetivo pagamento). Enquadramento legal às fls. 04 e 08.

Cientificado em 03/04/2008 (Aviso de Recebimento, AR, à fl. 134), o contribuinte, em 16/04/2008, apresenta impugnação de fls. 135 a 158, instruída com os documentos de fls. 159 a 177, argumentando, em síntese, que:

- os recibos apresentados à autoridade fiscalizadora comprovam o direito à dedução pleiteada e são aqueles legalmente exigíveis;
- o lançamento é nulo pois verifica-se confisco, há cerceamento do direito de defesa (não foi especificado o dispositivo legal infringido, foram solicitados os originais dos recibos do profissional Marcos Vinicius Fernandes de Castro), houve enquadramento inadequado de multas (não se observou a alteração dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007), o comportamento da autoridade fiscalizadora foi abusivo e arbitrário (ao exigir originais de recibos cujas cópias autenticadas já haviam sido apresentadas e cópia de sentença de justiça relativa ao processo de separação conjugal);
- já decaiu o direito de exigir crédito tributário referente ao ano-calendário 2002;



- no caso da glosa relativa a Marcos Vinicius Fernandes de Castro, está sendo condenado por presunção, a autoridade lançadora omitiu o enquadramento do suposto ilícito, bem como não comprovou que o interessado teria praticado algum ilícito;
- a glosa efetuada configura-se como conduta atípica, sendo indevida a punição imposta ao contribuinte;
- o pagamento feito em moeda corrente libera o devedor;
- a autoridade lançadora exige a apresentação de cópias de cheques que não existem, eis que os pagamentos foram efetuados em moeda corrente, implicando, por via transversa, a quebra do sigilo bancário do impugnante;
- a legislação do Imposto de Renda não prevê quando uma despesa médica é considerada exagerada, de modo que a autoridade fiscalizadora investiu-se de direito que não tem de definir o que é excessivo para fins de dedução ao solicitar que fossem apresentados comprovantes de despesas acima de R\$ 1.000,00.

Ao longo de sua impugnação, o contribuinte invoca posições doutrinárias, jurisprudência e julgados do Conselho de Contribuinte. Ao final, pede a nulidade do lançamento, a aplicação da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do inciso III, art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), a devolução dos recibos originais retidos pela autoridade fiscalizadora, bem como que seja tornada sem efeito a Representação Fiscal para Fins Penais, por inexistência de provas irrefutáveis de suposto ilícito.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento- Belo Horizonte/MG, por sua 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, conforme acórdão 02-17.908.

Cientificado em 14/07/2008, fls. 189 , e inconformado o recorrente, interpôs o recurso voluntário de fls. 190 a 222, onde em síntese alega:

Em preliminar alega que há falta de indicação do dispositivo infringido, pugnano pela nulidade do auto de infração.

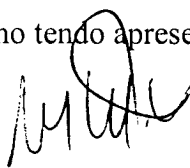
Que apresentou os documentos legalmente exigíveis.

Que não é obrigado a fazer pagamento em cheque e nem o prestador do serviço é obrigado a aceitar cheque;

Que houve enquadramento inadequado de multas, uma vez que ao artigo 44 inciso II da Lei 9.430/96, foi alterado pela Lei 11.488/2007;

Que há a decadência do crédito tributário lançado referente ao ano-base 2002, já estaria decaído uma vez que já se passaram mais de 5 anos do fato gerador;

Que foi “punido” mesmo tendo apresentado a documentação;



Que a aplicação da multa qualificada, se deu por presunção da autoridade lançadora, e que não pode ser punido por presunção;

Que cabe a administração o ônus da prova no ilícito tributário;

Que do encerramento do termo de verificação fiscal, houve a “coação” do contribuinte, uma vez que foi lavrado representação para fins penais;

Que conforme jurisprudência do SRF, a lavratura de representação para fins penais só é possível após a extinção do processo administrativo;

Que a aplicação dos juros de mora, incorre na violação do artigo 150, inciso IV da Constituição Federal ;

Que tanto o auditor como a Relatora da DRJ, condenaram o recorrente por presunção de forma arbitrária e abusiva;

No mérito, alega, que todos os recibos apresentados estão dentro do preconizado pela legislação tributária;

Que a legislação tributária não pode modificar os demais institutos do direito, e que a legislação civilista pátria determina que o pagamento feito em moeda corrente libera o devedor;

Cita o artigo 315 do Código Civil e doutrinas acerca do pagamento no âmbito civil;

Transcreve jurisprudência do Conselho de Contribuintes e Tribunal Regional Federal 1º Região;

Que se os recibos médicos preenchem os requisitos de lei, não pode ser desconsiderados pelo Fisco;

Que a exigência de apresentação de documentos bancários só ocorrem se não forem apresentados os respectivos recibos;

Que o agente fiscal não pode exigir mais do que a legislação prevê;

Que pleitear a apresentação de documentos bancários, caso o Recorrente houvesse realizado os pagamentos através de cheques ou transferências eletrônicas seria tentar obter a quebra do sigilo bancário por via transversa;

Transcreve jurisprudências acerca da quebra do sigilo bancário;

Que o auto de infração deve ser anulado, uma vez que não seria o caso de exigir tributo com base em glosa decorrente de falta de apresentação de documentos, implicando via transversa a quebra de sigilo bancário do Recorrente.

Que o código de ética odontológica disciplina a forma como os honorários deverão ser calculados, facultando a cada profissional a fixação de seus honorários;



Que os créditos referentes ao ano-base de 2002, já ocorreu a decadência, devido ao transcurso de tempo;

Que o recorrente não pode ser punido com base de presunção de culpa;

Por fim, o recorrente requer que seja julgado nulo o Auto de Infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO, Relator

O Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade. Assim, dele tomo conhecimento.

Na fase recursal o Recorrente solicita o provimento ao seu recurso, tanto nas razões preliminares quanto nas razões de mérito, para tanto apresenta preliminares de nulidade do lançamento baseada nas seguintes teses: *falta de indicação do dispositivo legal infringido e erro na capitulação legal e decadência de crédito tributário*. Por fim razões de mérito sobre o lançamento efetuado.

Quanto as preliminares de nulidade do lançamento argüidas pelo Recorrente, não devem ser acolhidas pelos motivos abaixo.

O procedimento fiscal realizado pelos agentes fiscais, foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

Verifica-se no auto de infração às folhas 03 a 08, que há a perfeita descrição do enquadramento legal, faltando-lhe razão ao recorrente.

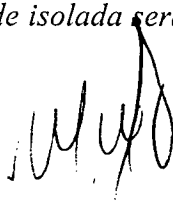
O próprio Recorrente aduz que o auto de infração indica o artigo 80 do Regulamento do Imposto de Renda. A falta da indicação expressa ao inciso não implica em nulidade, como pretende o Recorrente.

O Decreto nº. 70.235/72, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

“A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo.”

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei nº. 8.748/93:

“A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou



notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

Ora, não procede à nulidade do lançamento argüida sob o argumento de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, ou seja, falta de indicação do dispositivo infringido ou do enquadramento inadequado de multas, descrição confusa dos fatos, bem como não houve a devida descrição e capitulação da infração cometida pelo suplicante.

Verifica-se que o procedimento fiscal realizado pelo agente do fisco, foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

Constata-se, ainda, que o Auto de Infração às fls. 03 a 08, identifica por nome e CPF o autuado, esclarece que foi lavrado na DRF em Belo Horizonte-MG, cuja ciência foi através de AR em 03/04/2008, e descreve as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal assinado por Auditor-Fiscal da Receita Federal, cumprindo o disposto no art. 142 do CTN.

Portanto, improcede a argumentação de nulidade trazida pelo Recorrente.

Passo a examinar a preliminar de decadência. O fato gerador refere-se ao período do ano-calendário de 2002 e a ciência do lançamento ocorreu em 03/04/2008 (fls. 134)

Não assiste razão ao Contribuinte.

O Imposto de Renda Pessoa Física, realmente é tributo cujo recolhimento não demanda o prévio exame pela Autoridade Administrativa, o que se coaduna com o lançamento por homologação, previsto no art. 150 § 4º do CTN.

Porém o termo inicial para contagem do prazo decadencial variará, conforme se conclua que ocorreu ou não dolo, fraude ou simulação.

Em havendo qualquer uma dessas situações, o prazo de decadência é contado conforme o artigo 173, I, do CTN, que assim determina:

Art. 173- O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II- da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único- O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação,



ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

E, assim sendo, deve-se adotar a forma de contagem do prazo decadencial previsto no inciso I do artigo 173 do CTN.

Desta forma, no caso em questão, o início da contagem do prazo decadencial começou na data do fato gerador, ou seja, 31 de dezembro de 2002. Logo, a Fazenda Pública só poderia constituir eventual crédito tributário, decorrente de infração apurada na declaração de ajuste anual do ano-calendário de 2002, durante o ano de 2003. Dessa forma, pela regra do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial somente começou a fluir a partir de 01/01/2004. Tendo o lançamento sido cientificado ao impugnante em 03/04/2008, não há que se falar em decadência.

Assim, rejeito a preliminar de decadência suscitada pelo Recorrente.

Quanto ao mérito, no que tange às deduções se faz necessário invocar a Lei nº. 9.250, de 1995, aqui descrita:

“Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

(...).

II - das deduções relativas:

a) *aos pagamentos efetuados, no ano calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;*

(...).

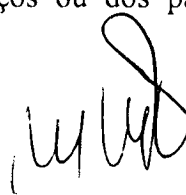
§ 2º O disposto na alínea “a” do inciso II:

(...).

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;

(...).

Nesse passo, conforme prevê a legislação de regência, a aceitação das despesas médicas estaria condicionada à apresentação de elementos de prova adicionais, que confirmassem a efetividade dos serviços ou dos pagamentos. Tal procedimento encontra



amparo no próprio Regulamento do Imposto de Renda, em seus artigo 80, § 1º, inciso III, que deve ser interpretado em conjunto com o artigo 73, do mesmo diploma:

“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 irreversível na esfera administrativa (Decreto-Lei nº. 5.844, de 1943, art. 11, § 5º).”

Recibos, por si só, não autoriza a dedução de despesas, principalmente quando sobre o Recorrente pesa à análise de utilização de documentos inidôneos.

Por conseguinte, a inversão legal do ônus da prova, transfere para o Recorrente o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação.

Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. Não cabe ao fisco, neste caso, obter provas da inidoneidade do recibo, mas sim, o Recorrente apresentar elementos que dirimam qualquer dúvida que pare a esse respeito sobre o documento. Não se presta, por exemplo, a comprovar a efetividade de pagamento, não se restringindo na seara de argumentações.

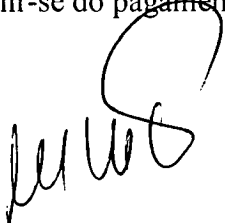
Logo, a dedução de despesas médicas, está, assim, condicionada a comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados.

Surge, ao Recorrente em nome da verdade material, o ônus de contestar os valores lançados, apresentando as suas razões, porém, corroboradas em provas concretas da efetividade da prestação dos serviços questionados, e não, trazer aos autos simples recibos como se desprende dos autos.

Eximindo-se de apresentar as microfilmagens dos títulos, extratos bancários que expressem a compensação dos cheques, ou quaisquer outros documentos que demonstrem cabalmente a efetiva ocorrência da despesa, enfim provas que realmente se mostrem incontestes, o que no presente caso, não ocorreu.

Portanto, frente à ausência de elementos de prova, especialmente no que se refere à efetividade dos respectivos pagamentos, mantenho a glosa das despesas médicas.

No caso concreto em análise, a multa qualificada baseou-se no fato de ter a autoridade lançadora verificado a dedução deliberada de despesas médicas que não ocorreram. A autoridade fiscal lançadora fundamentou a aplicação da multa qualificada de 150% sob a consideração de que ficou evidenciado o intuito de fraude, na medida em que o contribuinte utilizou-se do subterfúgio para deduzir indevidamente valores da base de cálculo do imposto de renda, com a intenção de eximir-se do pagamento de tributos devidos por lei.



Assim sendo, entendo, que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, cujo diploma legal é o artigo 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Resta, pois, para o deslinde da controvérsia, saber se os atos praticados pelo sujeito passivo configuraram ou não a fraude fiscal, tal como se encontra conceituada no artigo 72 da Lei nº. 4.502/64, verbis:

“Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação 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.”

No que tange à multa qualificada, como se pode verificar, o evidente intuito de fraude está devidamente comprovado nos autos. Verifica-se às folhas 09 que o profissional emitente dos recibos, Sr. Marcos Vinicius Fernandes de Castro, emitiu em 5 anos, mais de 5 milhões de reais, gerando nesse período 9 mandados de procedimento fiscal, sob a suspeita de que o mesmo emitia recibos sem a correspondente prestação de serviços.

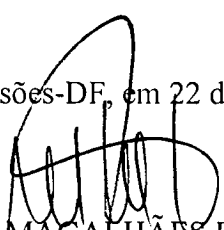
Entendo, que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraude e este está devidamente demonstrado nos autos, através do ato de se beneficiar de dedução indevida de despesas médicas, apresentando recibos médicos que sabia terem sido emitidos por profissional que não prestara os serviços. Sendo inconcebível o argumento de que o fisco deveria comprovar que os recibos são inidôneos. Existe nos autos a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto, já que o uso da simulação, para encobrir os valores deduzidos mostra a existência de conhecimento prévio da ocorrência do fato gerador do imposto e o desejo de omiti-lo à tributação (redução indevida da base de cálculo do tributo).

Nesse passo, comprovado está o evidente intuito de fraude.

Assim, a multa de ofício deve ser mantida.

Por todo o exposto, voto por negar PROVIMENTO, conforme decisão da DRJ.

Sala das Sessões-DF, em 22 de Setembro de 2009.


MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

10.11.2008