



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

Processo nº 10980.008412/2007-30
Recurso nº 163.793 Voluntário
Acórdão nº 2102-00.322 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de setembro de 2009
Matéria IRPF - Deduções da base de cálculo
Recorrente Pedro Nelson Costa Franco
Recorrida Quarta Turma da DRJ Curitiba/PR

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2004, 2005, 2006

MATÉRIA NÃO CONTESTADA. GLOSA DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO.

Tem-se como definitivamente constituído na esfera administrativa, o crédito tributário decorrente de matéria não contestada em sede recursal.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O imposto sobre a renda pessoa física é tributo sob a modalidade de lançamento por homologação e, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial encerra-se depois de transcorridos cinco anos do encerramento do ano-calendário, salvo nas hipóteses de dolo, fraude e simulação.

MULTA QUALIFICADA.

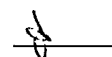
Correta a aplicação da multa qualificada quando restar comprovado nos autos que o contribuinte utilizou-se de despesas médicas fictícias para diminuição do valor do imposto de renda apurado na Declaração de Ajuste Anual.

DESPESAS MÉDICAS. INDÍCIOS DE NÃO-PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS CONSIGNADOS NOS RECIBOS.

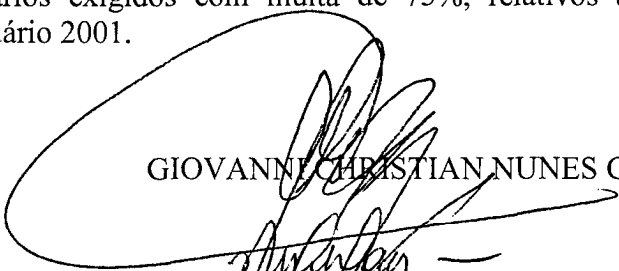
Justifica-se a glosa de despesas médicas quando existem nos autos indícios veementes de que os serviços consignados nos recibos apresentados não foram de fato executados e o contribuinte deixa de carrear aos autos a prova do pagamento e da efetividade dos serviços.

Recurso Voluntário Provido em Parte

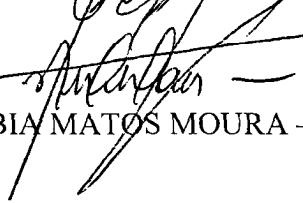
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.



Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para acolher a preliminar de decadência quanto aos créditos tributários exigidos com multa de 75%, relativos aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2001.



GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS – Presidente.



NÚBIA MATOS MOURA – Relatora

EDITADO EM: 28/09/2009

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura, Rubens Maurício Carvalho, Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Marcelo Magalhães Peixoto (suplente convocado) e Júlio César da Fonseca Furtado (suplente convocado).

Relatório

PEDRO NELSON COSTA FRANCO, já qualificado nos autos, inconformado com a decisão de primeiro grau, prolatada pelos Membros da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR, mediante Acórdão DRJ/CTA nº 06-15.910, de 30/10/2007, fls. 259/267, recorre a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário, fls. 271/289.

Mediante Auto de Infração, fls. 230/237, formalizou-se exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), anos-calendário 2001, 2003, 2004 e 2005, no valor total de R\$ 33.086,25, incluindo multa de ofício e juros de mora, estes últimos calculados até 29/06/2007. O contribuinte foi cientificado do lançamento em 30/07/2007, Aviso de Recebimento (AR), fls. 241.

As infrações apuradas pela autoridade fiscal, detalhadas no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal, fls. 224/229, foram deduções da base de cálculo do imposto pleiteadas indevidamente, relativas a despesas médicas e despesas com instrução.

No Termo de Verificação Fiscal a autoridade fiscal esclarece que a infração de dedução indevida de despesas médicas, relativa à beneficiária Eris Luiza Felini, foi lançada com multa de ofício qualificada (150%), dado que os recibos emitidos pela mencionada profissional foram considerados inidôneos, conforme Representação Fiscal Para Fins Penais, fls. 32/34. Observe-se que os quatro recibos originais apresentados pelo contribuinte, nos



valores de R\$ 800,00, perfazem o total de R\$ 3.200,00 e se encontram acostados no processo 10980.008413/2007-84, fls. 07/08.

Inconformado com a exigência, o contribuinte apresentou impugnação, fls. 244/251, que se encontra assim resumida no Acórdão recorrido:

preliminarmente, alega decadência do direito de a Fazenda Pública constituir créditos relativos ao ano-calendário de 2001.

No mérito, em síntese, contesta a glosa e o lançamento com multa de todos os valores referidos no auto de infração; que as acusações de fraude não merecem prosperar, pois todos os pagamentos foram efetuados em espécie; que é abusiva a exigência de que a comprovação ocorra por cheques nominais emitidos em favor dos profissionais ou por extratos de conta-corrente que comprovem saques em valores e datas compatíveis com os pagamentos efetuados, inexistindo lei que proíba o pagamento em moeda corrente, caracterizando-se o abuso de poder repudiado pela Constituição e contra o qual lhe é assegurado o direito de petição; que os recibos apresentados são legais, comprovam os pagamentos efetuados e estão em consonância com o Código de Defesa do Consumidor; que deve ser observada a máxima de que o ônus da prova é de quem alega; que utilizou os serviços da Dra. Eris Luiza Felini, tendo efetuado os pagamentos em espécie, contestando a assertiva de que seriam "graciosos" e a atribuição que lhe é feita de fiscalizar a regularidade cadastral da profissional junto ao Conselho Regional de Fonoaudiologia, sendo descabida a representação fiscal para fins penais por fato alheio à sua responsabilidade; e que é injusto concluir pela fraude, ocorrendo, novamente, abuso de poder.

Em relação às glosas das despesas de instrução, acredita estar correta a dedução de cursos realizados no Senac, no ano-calendário de 2003, por se tratarem de despesas com educação.

A DRJ Curitiba/PR, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento.

Cientificado da decisão de primeira instância, por via postal, em 14/11/2007, AR, fls. 270, o contribuinte apresentou, em 13/12/2007, Recurso Voluntário, fls. 271/289, no qual reproduz e reforça as alegações e argumentos da impugnação, acrescentando que:

Indiscutivelmente, o prazo para que a Fazenda Pública constituísse seu crédito tributário referente ao ano-calendário 2001 teve início em 31/12/2001, decaindo em 31/12/2006, nos termos do art. 150, §4º do CTN.

Ainda que fosse o caso de dolo, fraude ou simulação, o que não restou comprovado nos autos, o que levaria a contagem do prazo decadencial para os termos do inciso I do art. 173 do CTN, o lançamento estaria decadente, pois o fato gerador ocorrido em 2001, teria seu marco inicial na contagem do prazo em 01/01/2002, decaindo, portanto, em 01/01/2007, data anterior a ciência do Auto de Infração.



Deixa de recorrer da glosa das despesas com instrução, pois não tinha conhecimento de que despesas relativas a curso de informática não eram dedutíveis.

Quanto à exigência de comprovar as despesas médicas com extratos bancários, mediante saques em valores e datas compatíveis, deve-se observar que o acesso a dados bancários pela autoridade fazendária é inconstitucional, pois viola a intimidade e a privacidade do contribuinte.

É o Relatório.

Voto

Conselheira NÚBIA MATOS MOURA

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Preliminarmente, cumpre observar que o contribuinte, no recurso apresentado, acata a infração de dedução indevida de despesas com instrução, e nesse sentido afirma que deixa de recorrer da impugnação no que tange à referida glosa.

Assim, deve-se atentar para o disposto no parágrafo único do art. 42 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972¹ e considerar definitiva a decisão de primeira instância, relativamente à infração de dedução indevida de despesas com instrução.

Portanto, tem-se que a lide instaurada com a apresentação do recurso, que ora se examina, restringe-se à infração de dedução indevida de despesas médicas, referente aos anos-calendário de 2001, 2003, 2004 e 2005.

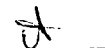
Para os fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2001 o recorrente suscita a decadência do crédito tributário na data do lançamento.

De pronto, vale observar que a infração de dedução indevida de despesas médicas foi exigida no ano-calendário 2001 com multa de ofício, nos percentuais de 75% e 150%, sendo que a qualificação da multa (150%) se deu somente em relação às despesas médicas, cuja beneficiária era a fonoaudióloga Eris Luiza Felini. No recurso, o contribuinte insurge-se, também, contra a qualificação da multa de ofício.

Assim, considerando que a manutenção ou não da multa qualificada interfere na contagem do prazo decadencial, analisar-se-á, de pronto, as razões aduzidas pela defesa no que diz respeito à qualificação da multa de ofício para, em seguida, examinar as alegações relativas à decadência trazidas pelo recorrente.

¹ Art. 42. São definitivas as decisões:
(...)

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.



Em suma, o contribuinte afirma que os recibos apresentados comprovam as despesas, que foram pagas em dinheiro, e entende descabida a solicitação de comprovação mediante extratos bancários.

É bem verdade que, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Excepciona a regra a comprovação do intuito doloso, que acarreta a aplicação da multa qualificada, prevista no parágrafo 1º.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

No presente caso, a fonoaudióloga Eris Luiza Felini foi minuciosamente investigada pela autoridade fiscal, restando comprovado ao final dos trabalhos que a profissional emitiu recibos gratuitos nos anos-calendário de 2000 a 2003.

Intimada, a fonoaudióloga forneceu à autoridade fiscal relação contendo o nome dos pacientes que de fato havia atendido, nos respectivos anos-calendário, admitindo que os recibos fornecidos aos demais contribuintes eram gratuitos. Frise-se que o nome do recorrente não se encontra dentre aqueles indicados pela profissional como pacientes.

Nesse contexto, o contribuinte foi intimado a comprovar as deduções de despesas médicas relativas aos anos-calendário 2001 e 2003 a 2005. Em atendimento, nada apresentou em relação ao ano-calendário 2001 e para os demais anos-calendário apresentou os recibos médicos, acompanhados de extratos bancários de conta-corrente mantida junto ao Banco Itaú. Mediante os extratos bancários o contribuinte comprovou o pagamento de parte das despesas médicas, identificando inclusive valores quitados com cheques pré-datados.

Tais fatos constituem prova suficiente de que o contribuinte utilizou-se de despesas médicas fictícias com o único objetivo de diminuir o valor do imposto de renda apurado em sua Declaração de Ajuste Anual (DAA), referente ao ano-calendário 2001.

Nesse sentido andou bem a autoridade julgadora de primeira instância, que assim se pronunciou no voto recorrido:

No caso dos autos, está caracterizado, de fato, o evidente intuito de fraude em relação à pretensão de dedução de despesas médicas com base em recibos atribuídos à fonoaudióloga Eris Luiza Felini, no montante de R\$ 3.200,00 (ano-calendário 2001), eis que, a negativa da prestação dos serviços pela profissional, associada à circunstância de o autuado não comprovar o pagamento e nem a existência real de supostos serviços contratados, trata-se de hipótese em que restou constatada a utilização de recibos emitidos e obtidos de forma "graciosa" (fls. 13/27), com o único fim de reduzir o montante devido de imposto sobre a renda da pessoa física. Note-se que não se trata de atribuir ao contribuinte o ônus de verificar a idoneidade do profissional de saúde, mas de estar constatado que a inexistência da comprovação exigida decorre justamente do fato de os



recibos não corresponderem a serviço realmente contratado e, pelos fatos existentes, ressalvada a prova em contrário, de simulação destinada à redução do imposto.

Ressalte-se, ademais, que a autoridade fiscal, no caso, diferenciou as hipóteses que considerou de falta de comprovação de pagamento e de utilização dos serviços médicos – em relação às quais foi aplicada a multa de 75%, com fundamento no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, de forma objetiva, com o benefício da dúvida ao contribuinte – daquelas em que foi constatada a utilização de recibos sabidamente inidôneos, igualmente não comprovados os pagamentos e os serviços – em relação às quais a multa foi qualificada, para 150%.

Assim, sendo a multa qualificada prevista pela legislação de regência e uma vez apurados todos os pressupostos para sua aplicação, correto foi o seu lançamento.

No que concerne à decadência, é pacífico, com o advento das Leis nºs 7.713, de 22 de dezembro de 1988 e 8.134, de 27 de dezembro de 1990, que o Imposto sobre a Renda Pessoa Física é tributo sob a modalidade de lançamento por homologação, dado que se atribui ao contribuinte o dever de antecipar o pagamento.

Nesse sentido, meu entendimento, embora não coincidente com a jurisprudência deste Conselho, é de que o prazo decadencial do Imposto sobre a Renda Pessoa Física deve ser contado da seguinte forma:

(i) ocorrido o pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN);

(ii) não ocorrendo o pagamento antecipado ou se comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o disposto no inciso I do art. 173 do CTN;

Cumpre, ainda, esclarecer que o imposto de Renda Pessoa Física, embora apurado mensalmente, se sujeita ao ajuste anual, e em assim sendo sua apuração somente se faz ao final do exercício, quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva anual. Trata-se, pois, de fato gerador complexo anual.

No presente caso, verifica-se que o contribuinte apresentou tempestivamente sua DAA, exercício 2002, ano-calendário 2001, fls. 48/51, e que apurou saldo de imposto a pagar, depois de compensar o imposto de renda retido na fonte. Ocorreu, portanto, a antecipação do pagamento, de modo que se deve aplicar, para a contagem do prazo decadencial, o previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ao crédito tributário exigido com multa de ofício de 75%.

Assim, como o contribuinte foi cientificado do Auto de Infração em 30/07/2007 (AR, fls. 241), tem-se que o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2001, exigido no Auto de Infração com multa de 75%, encontrava-se fulminado pelo instituto da decadência na data do lançamento.

Diferentemente, para o caso do crédito tributário apurado com multa de ofício de 150%, a contagem do prazo decadencial se faz conforme disposto no inciso I do art. 173 do CTN. Ou seja, o exercício em que o lançamento pode ser efetuado é o ano em que se

Assf 6



instaura a possibilidade de o Fisco lançar. Ou seja, para proceder ao lançamento referente aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2001, o Fisco deveria esperar a entrega da DAA correspondente, cujo prazo final para apresentá-la se deu em 30/04/2002. Portanto, o lançamento só poderia ter sido efetuado a partir de 30/04/2002, sendo 01/01/2003 o termo inicial do prazo decadencial, primeiro dia do exercício seguinte ao que o Auto de Infração poderia ter sido lavrado, e 31/12/2007 o termo final.

Como a ciência ao Auto de Infração ocorreu 30/07/2007, não há que se falar, em decadência do direito de lançar crédito tributário exigido com multa de 150%, relativo aos fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 2001.

Nessa conformidade, deve-se acolher a preliminar de decadência somente para os créditos tributários exigidos com multa de 75%, relativos aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2001.

No que concerne à glosa da dedução de despesa médicas, para o estudo da questão traz-se a lume os seguintes dispositivos legais que regulam a matéria:

Lei nº 9.250, de 26 de dezembro 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 hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

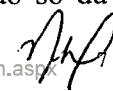
Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

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).

Conforme se depreende dos dispositivos acima, cabe ao contribuinte que pleiteou a dedução provar que realmente efetuou os pagamentos nos valores e nas datas constantes nos comprovantes, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

Em princípio, admite-se como prova idônea de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Entretanto, existindo dúvida quanto à idoneidade do documento por parte do Fisco, pode este solicitar provas não só da



efetividade do pagamento, mas também da efetividade dos serviços prestados pelos profissionais.

No presente caso, o contribuinte teve suas Declarações de Ajuste Anual, relativas aos anos-calendário de 2001 e 2003 a 2005, examinadas e durante o procedimento fiscal foi intimado, conforme Termos de Início de Ação Fiscal, fls. 67/68 e 72/73, a comprovar despesas médicas, mediante a apresentação de recibos e comprovantes de pagamentos (cópia de cheques, extratos bancários e etc).

Em atendimento às intimações acima mencionadas o contribuinte apresentou recibos e cópias de extratos bancários, fls. 77/222, de modo que a autoridade fiscal considerou comprovadas as despesas para as quais o contribuinte identificou nos extratos bancários os respectivos pagamentos. Por outro lado, as despesas, cujos pagamentos não foram comprovados, foram glosadas, conforme abaixo relacionado:

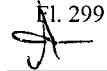
NOME DO PROFISSIONAL	ANO-CALENDÁRIO	VALOR
Eris Luiza Felini	2001	R\$ 3.200,00
Carmen Rocha F. de Sá Franco	2003	R\$ 1.400,00
Tatiana Gastaldon Shultz	2003	R\$ 4.950,00
Rosicrei Cezar	2003	R\$ 2.400,00
Emerson Petry	2003	R\$ 3.240,00
Margarete Alves da Costa	2004	R\$ 2.000,00
Hernani Duarte G. Pereira	2004	R\$ 5.940,00
Marjorie Luciana Tosin	2004	R\$ 5.870,00
Ernesto Martins Barmann	2004	R\$ 2.100,00
Marco Aurélio Sierakowski	2005	R\$ 7.100,00

No recurso, o contribuinte afirma que os pagamentos de tais despesas foram realizados em dinheiro.

Vale lembrar que no ano-calendário 2001 o contribuinte utilizou em sua DAA recibo inidôneo (emitido pela profissional Eris Luiza Felini, que negou o recebimento dos valores constantes nos recibos por ela emitidos). Tal fato põe em dúvida a efetividade das demais despesas pleiteadas pelo contribuinte a título de despesas médicas e respalda o procedimento da autoridade fiscal em exigir do contribuinte prova do efetivo pagamento das quantias especificadas nos recibos apresentados.

Cumprе, ainda, ressaltar que o imposto de renda tem relação direta com os fatos econômicos. Quando a um ato jurídico se segue a tributação, não quer dizer que se tribute aquele, mas sim o fenômeno econômico que está por detrás dele. Não pode o contribuinte alegar simples forma jurídica, pleiteando a aceitação de simples recibos, como comprovação de despesas médicas pleiteadas, se o fenômeno econômico não ficar provado.

É oportuno citar o art. 333 do Código de Processo Civil:



Art. 333 O ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Conclui-se, portanto, que o ônus da prova recai sobre aquele que aproveita o reconhecimento do fato.

Desta forma, tem-se que no caso de deduções da base de cálculo do imposto de renda, que é o caso das despesas médicas, o ônus da prova da efetividade de tais despesas é do contribuinte, que se beneficia da dedução. Não pode, portanto, prevalecer a tese do contribuinte de que o Fisco deveria comprovar o não-pagamento dos valores consignados nos recibos e a não-efetivação dos serviços.

Vale, ainda, observar que não houve no caso quebra de sigilo bancário, conforme afirma a defesa. A autoridade fiscal solicitou a comprovação da efetividade dos pagamentos das despesas médicas, sugerindo para tanto a apresentação dos extratos bancários, que foram espontaneamente apresentados pelo contribuinte durante o procedimento fiscal.

Nestes termos, considerando que o contribuinte não logrou comprovar o efetivo pagamento dos valores constantes dos recibos de despesas médicas glosadas, conclui-se pela manutenção da infração.

Ante o exposto, voto por DAR provimento parcial ao recurso para acolher a preliminar de decadência quanto aos créditos tributários exigidos com multa de 75%, relativos aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2001.


NÚBIA MATOS MOURA - Relatora