



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

Processo nº 11516.004653/2007-59
Recurso nº 168.510 Voluntário
Acórdão nº 2102-01.740 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de janeiro de 2012
Matéria IRPF
Recorrente LUIZ ALBERTO MARTINS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2005

Ementa:

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. MPF ASSINADO PELO DELEGADO DA RECEITA FEDERAL SUBSTITUTO. DESCABIMENTO.

Não merece acolhida a alegação de nulidade do lançamento decorrente de fiscalização iniciada através de Mandado de Procedimento Fiscal assinado pelo Delegado da Receita Federal Substituto, já que, na ausência do titular, este assume todas as suas funções, razão pela qual integra o rol de pessoas competentes para tanto, conforme elencado no art. 6º da Portaria SRF nº 6087/05.

PRELIMINAR. REUNIÃO DE PROCESSOS. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO EM UM EXERCÍCIO COM SALDO DE RESTITUIÇÃO DO IRPF APURADO EM OUTROS EXERCÍCIOS. IMPOSSIBILIDADE.

Diante da falta de previsão legal para tanto, não merece acolhida o pedido de compensação entre o crédito tributário apurado em nome de um contribuinte com o saldo do imposto a restituir que o mesmo tenha direito em relação a outro Exercício. Da mesma forma, também não há obrigatoriedade de que os processos decorrentes de um mesmo procedimento fiscal sejam reunidos em um só, sendo que a apreciação de ambos em apartado não traz qualquer prejuízo a este contribuinte.

IRPF. DECADÊNCIA. ENTENDIMENTO STJ. APLICAÇÃO DO ART. 62-A DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.

A questão da decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação teve sua repercussão geral reconhecida pelo Eg. STJ, que, utilizando-se da sistemática prevista no art. 543-C do CPC, ao julgar o REsp

973.733/SC (Rel Min. Luiz Fux, julgado em 12.8.2009), reiterou o entendimento no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação não declarado e inadimplido, o Fisco dispõe de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN. Obrigatoriedade de aplicação deste entendimento, nos termos do art. 62-A do Regimento Interno deste Conselho.

IRPF. DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA.

Nos termos do art. 8º, § 2º, inc. III da Lei nº 9.250/95, somente podem ser deduzidas as despesas médicas comprovadas por meio de recibo que preencha os requisitos da lei (com indicação do nome, endereço e número de inscrição no CPF ou no CNPJ de quem os recebeu). Em alguns casos, porém, pode a autoridade fiscal solicitar que o contribuinte apresente outros elementos comprobatórios da efetividade da despesa e do serviço prestado. Quando estes outros elementos não são apresentados, deve prevalecer a glosa da referida despesa.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. APLICAÇÃO. AO CASO CONCRETO

É justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n 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, e conforme minuciosamente apurado pela autoridade fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares e, no mérito, em DAR parcial provimento ao recurso para excluir da base de cálculo do lançamento o valor de R\$ 5.560,00 em relação ao ano-calendário 2001.

Assinado Digitalmente

Giovanni Christian Nunes Campos - Presidente

Assinado Digitalmente

Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti - Relatora

EDITADO EM: 19/01/2012

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Giovanni Christian Nunes Campos (Presidente), Rubens Mauricio Carvalho, Nubia Matos Moura, Atilio Pitarelli, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Carlos André Rodrigues Pereira Lima.

Relatório

Em face do contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 324/332 para exigência de IRPF em razão da glosa das despesas deduzidas por ele a título

de: a) despesas com dependente, no Exercício 2002; b) despesas médicas, nos Exercícios 2002 e 2005; e c) despesas com instrução, no Exercício 2002. Sobre parte do lançamento (especificamente as despesas médicas) foi exigida a multa qualificada de 150%.

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou a impugnação (parcial) de fls. 340/379. Parte das despesas médicas objeto de glosa não foi objeto de Impugnação, mas somente a exigência da multa qualificada sobre as mesmas.

Alegou, em preliminar, a nulidade do lançamento em razão de vício na emissão do MPF (que teria sido assinado por autoridade incompetente), e ainda requereu que o processo fosse anexado ao outro processo administrativo decorrente do mesmo procedimento fiscal, em razão da necessidade de compensação entre os valores constantes de ambos. Quanto ao mérito, o relatório da decisão recorrida bem resumiu os extensos argumentos trazidos pelo contribuinte, como se depreende do seguinte trecho:

*No mérito o impugnante alega, no item (d) — **Da glosa da despesa com dependente**, que é indevida a glosa feita pela autoridade fiscal, considerando que se aplica ao caso o entendimento exarado na resposta a pergunta nº 320 (contida no "Perguntas e Respostas - Sumário" publicado pela Receita Federal em seu site) de que "...no ano em que se iniciar o pagamento da pensão, o contribuinte pode efetuar a dedução correspondente ao valor anual, caso os filhos tenham sido considerados seus dependentes nos meses que antecederam o pagamento da pensão naquele ano."*

*No item (e) — **Da Glosa da despesa com instrução no ano-calendário 2001**, alega: que existe a possibilidade de dedução com instrução mesmo estando os filhos recebendo pensão alimentícia, nos termos do entendimento exarado através da resposta a pergunta nº 334 (contida no "Perguntas e Respostas - Sumário" publicado pela Receita Federal em seu site) de que "...As quantias pagas decorrentes de sentença judicial para cobertura de despesas médicas e com instrução, destacadas da pensão, são dedutíveis sob a forma de despesas médicas e despesas com instrução dos alimentandos, desde que obedecidos os requisitos e limites legais...."*

*Por fim no item (1) — **Das glosas relativas as despesas médicas**, o impugnante inicialmente informa que somente parte das glosas esta sendo contestada, para as quais além dos recibos, hi a confirmação dos profissionais intimados da prestação dos serviços e recebimentos dos valores. Assevera que no caso específicos das despesas médicas, cumpridos os requisitos do art. 11 da Lei nº 8.383/91, surge a presunção em favor do contribuinte da dedutibilidade das despesas pleiteadas, devendo o fiscal comprovar a invalidade das deduções.*

Alega que, no caso dos autos, cabe a fiscalização demonstrar a impossibilidade da utilização dos recibos apresentados e das respostas As intimações firmadas por cada um dos profissionais confirmando a prestação dos serviços e o recebimento dos

valores informados; ao desconsiderar tais documentos e declarações está se dando "peso diferente A mesma prova no momento em que se aceita como verdadeira a afirmação de um profissional que não prestou serviço ao contribuinte e ignora-se quando outro confirma a realização do trabalho". Para corroborar sua tese, traz acórdão do Conselho de Contribuintes.

Na sequência o impugnante passa a abordar especificamente as glosas que contesta. Em relação aos valores declarados como pagos a **Arilton Trevisol Bittencourt** (que inicialmente declarou não ter emitido nota fiscal ou recibo para o contribuinte e que posteriormente, confrontado com a cópia da nota fiscal trazida pelo contribuinte, confirmou a emissão desta), o contribuinte argumenta que o engano do profissional é justificável, considerando que os fatos ocorreram a mais de seis anos, e que reforça a ocorrência de um mero engano a existência do documento fiscal; aduz ainda que não há provas que justifique a glosa e que a exigência de prova do pagamento, além do recibo, não tem respaldo legal.

Ainda, nesse tópico, o impugnante insurge-se contra o agravamento da multa argumentando que a exposição de motivos relacionados ao dolo e ao "evidente intuito de fraude" devem ser abordados especifica e individualmente para cada caso e que, ainda que houvesse, neste caso, dúvida quanto A prestação do serviço, esta dúvida já seria suficiente para demonstrar a inexistência de evidente intenção de fraude. Assim defende que no presente caso resta irrefutável que houve a prestação do serviço, não havendo motivos para glosa da dedução e muito menos para o agravamento da multa.

Quanto As deduções das despesas com **Leando Magri**, o impugnante alega que ao contrário do que afirma a autoridade fiscal, na folha 67 consta cópia do recibo emitido pelo profissional. No mais, argumenta que há que se desconsiderar as referências aos outros profissionais cujas glosas de dedução não são objeto da impugnação. Em relação ao fato de ter tomado serviços odontológicos de outros profissionais durante o ano, explica que o tratamento de raspagem é um procedimento de limpeza que deve ser realizado trimestralmente, motivo pelo qual não há "incompatibilidade ou excesso". Aqui novamente refuta a qualificação da multa de ofício, com base nos mesmos motivos arguidos no parágrafo anterior.

Em relação a **Marcelo Heidemann Perin**, o impugnante inicialmente defende que "os motivos da glosa devem estar individualizados, razão pela qual será desprezada a referência do fiscal aos 'outros [fatos] já expostos neste Termo'. Aduz que mesma providência deve ser tomada pela autoridade julgadora, visto que de forma diversa haveria cerceamento do direito de defesa do contribuinte". Argumenta ainda que as considerações relativas aos profissionais Roberto Davi Trevisol e Werynto Bonelli não influenciam a análise da dedução das despesas ora em comento, haja vista não fazerem parte da presente impugnação.

Na sequência, o impugnante argumenta: que a prova de pagamento através do sistema bancário não encontra respaldo

da legislação fiscal e reafirma a impossibilidade da produção desse tipo de prova quando o próprio profissional afirma que recebeu o montante em moeda corrente; que a prestação de serviços odontológico juntamente com outro profissional não implica na inexistência de nenhum dos dois tratamentos, estes que são diversos e coexistem sem problemas; que o conjunto de provas (folhas 109, 110, 112, 113, 123, 122, 124 a 132) carreado aos autos é suficiente a comprovar a dedutibilidade das despesas. Aqui novamente refuta a qualificação da multa de ofício, com base nos mesmos motivos arguidos no parágrafo anterior.

Quando as despesas supostamente pagas ao fisioterapeuta **Juliano Cargnin** o impugnante novamente traz o argumento de que a comprovação do pagamento através do sistema bancário não encontra respaldo da legislação fiscal e reafirma a impossibilidade da produção desse tipo de prova quando o próprio profissional informa que recebeu o montante em moeda corrente. Argumenta ainda: que a inexistência da anotação do nome do médico que indicou a realização do tratamento é irrelevante; que o argumento de que o prazo de duração de três anos para o tratamento ser estranho não justifica a glosa da dedução, pois o tratamento de dores crônicas é necessário para manter a qualidade de vida do paciente; que o serviço foi prestado em Tubarão/SC e Braço do Norte/SC, pois apesar de seu domicílio fiscal ser Florianópolis/SC, trabalha a semana inteira em Tubarão, conforme faz prova o documento folhas 45 e 46; que apesar de seu plano de saúde cobrir o tratamento em tela, a escolha do profissional é de cunho subjetivo e não meramente econômico; não houve reembolso, pois somente há previsão em contrato para tal em não havendo nenhum outro profissional da área credenciado. Por fim insurge-se contra o agravamento da multa de ofício, considerando que não hi prova da ocorrência da hipótese legal para tanto.

Em favor da dedutibilidade das despesas com **Adriana Dela Giustina Perin**, argumenta: que não há elementos de prova que desqualifique a dedutibilidade dessas despesas;

que as referências em relação à Maria Cristina Corbetta Jung não devem ser consideradas na análise da dedutibilidade das despesas em questão, haja vista não serem objeto de impugnação;

a conclusão da fiscalização de que os serviços não ocorreram em face de ter havido dois profissionais tratando o contribuinte é mera especulação; que a profissional trouxe as cópias dos recibos; que deve ser cancelada a glosa. Por fim insurge-se contra o agravamento da multa de ofício, considerando que não há prova da ocorrência da hipótese legal para tanto.

A última glosa de deduções contestada refere-se As despesas supostamente pagas ao profissional **Eurico de Miranda Gomes Neto**. A esse respeito o impugnante contesta a exigência de comprovação da despesa através do sistema bancário pela

impossibilidade de comprovar tal movimentação financeira e aduz que mesmo sem esse instrumento de prova há nos altos documentos suficientes a favor da dedutibilidade da despesa em tela. Por fim insurgese contra o agravamento da multa de ofício, considerando que não há prova da ocorrência da hipótese legal para tanto.

Por fim, o impugnante contesta a legalidade da inserção dos juros previstos na Lei nº 8.981/95 e da Taxa SELIC.

O contribuinte requer a anulação do lançamento, reunido dos processos 11516.4653/2007-59 e 11516.4545/2007-86, restabelecimento das deduções glosadas, análise individual das deduções pleiteadas e, alternativamente, o afastamento do agravamento da multa e dos juros SELIC e posterior juntada da cópia do cheque nº001547 do BESC.

Na análise destas alegações, os membros da DRJ em Florianópolis decidiram pela manutenção integral do lançamento, rejeitando as preliminares de nulidade do MPF, necessidade de reunião de processos conexos e de decadência (quanto ao ano-calendário 2001).

O contribuinte teve ciência de tal decisão e contra ela interpôs o Recurso Voluntário de fls. 415/460, por meio do qual reiterou os argumentos expostos em sua Impugnação. Requereu a posterior juntada, nos termos do Decreto 70.235/72, da cópia do cheque nº 001547, do Besc, indicado no canhoto do recibo apresentado Eurico de Miranda Gomes Neto (“parágrafo 111 da impugnação”).

Pugnou ainda pelo afastamento da aplicação da taxa Selic ao crédito tributário exigido.

Os autos então foram remetidos a este Conselho para julgamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Relatora

O contribuinte teve ciência da decisão recorrida em 14.08.2008, como atesta o AR de fls. 412. O Recurso Voluntário foi interposto em 15.09.2008, segunda-feira (dentro do prazo legal para tanto), e preenche os requisitos legais - por isso dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de lançamento para exigência de IRPF em razão da glosa de diversas despesas pleiteadas pelo Recorrente em suas Declarações de Ajuste Anual apresentadas para os Exercícios 2002 e 2005. A fiscalização que gerou este lançamento, porém, abrangerá também os fatos geradores dos anos de 2002 e 2003 (Exercícios 2003 e 2004 – objeto de lançamento diverso), o que levou o Recorrente a pleitear uma espécie de compensação entre os lançamentos.

Por isso, antes de analisar o mérito da discussão travada nestes autos (repita-se, relacionada aos Exercícios de 2002 e 2005), é preciso delimitar a controvérsia aqui posta.

Delimitação do Litígio

No Recurso Voluntário, ao tratar da matéria impugnada e não impugnada, o Recorrente afirma:

7. No entanto, a DRJ declarou que parte do valor lançado (R\$ 8.675,44) não havia sido impugnada. No entanto, tal decisão não leva em consideração o valor do crédito existente no processo 11516.004545/2007-86 quando do lançamento (ajustado para R\$ 7.006,72 após a decisão da DRJ. Como se debate a reunião dos processos e a necessidade de compensação de ofício entre os créditos apurados na fiscalização (item "b"), tal valor foi impugnado.

Como se vê, pretende ele que seja feita a compensação entre os débitos exigidos por meio do presente processo e o “crédito” a que ele faz jus (reconhecido através do outro processo, em que o lançamento não culminou na exigência de imposto, mas apenas na redução do saldo do imposto a restituir). Segundo ele, por conta deste pedido de compensação, teria sido impugnada a integralidade do crédito tributário aqui em discussão.

Tal entendimento, porém, não merece acolhida, por dois motivos: i) porque a análise do pedido de compensação formulado não é de competência deste Conselho, devendo tal pedido ser formulado diretamente à autoridade competente, através dos meios próprios para tanto; e ii) o que está em discussão nos presentes autos é exclusivamente o crédito tributário nele originado, o qual deve ser devidamente combatido pelo Recorrente.

Não tendo ele atacado uma parte do lançamento (quanto às despesas que reconheceu serem indevidas) é de se considerar realmente que a parcela em questão não foi impugnada. Correta, neste sentido, a decisão recorrida.

Delimitado o litígio, passa-se à análise das alegações do Recorrente.

Da nulidade por vícios no MPF

Alega o Recorrente que seria nulo o lançamento pelo fato de o MPF ter sido assinado pelo Delegado da Receita Federal Substituto, o qual, segundo ele, não estaria “no rol de pessoas competentes para tanto”, conforme elencado no art. 6º da Portaria SRF nº 6087/05.

Quanto a esta parte da defesa, a despeito dos esclarecimentos já prestados pela relatora da decisão recorrida, o Recorrente insiste em afirmar que não há nos autos o ato através do qual teria havido a “delegação de competência” ao Delegado Substituto para assinar o referido MPF.

Entretanto, a decisão recorrida é irretocável neste particular, e merece ser mantida por seus próprios fundamentos, como se depreende do trecho a seguir transcrito:

Saliente-se que a competência para a emissão dos Mandados de Procedimento Fiscal não é privativa de determinada pessoa natural, mas dos ocupantes dos cargos mencionados no inciso IV do art. 6º da Portaria SRF nº 6.087/2005; a competência,

portanto é conferida pela legislação ao cargo e não a uma pessoa especificamente. Assim é que, aos ocupantes dos mencionados cargos, sejam eles os titulares ou seus substitutos, cabe a competência para emissão do MPF.

Logo, na ausência, por qualquer motivo, do Delegado da Receita Federal, o Delegado da Receita Federal Substituto, nomeado por portaria específica, assume automaticamente o cargo, sendo investido, também automaticamente, com todas as competências do titular, inclusive a competência para a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal. Com efeito, afastando-se ou ficando impedido o Delegado da Receita Federal titular, todas as atribuições inerentes ao cargo passam automaticamente a serem exercidas por seu substituto.

Portanto, não há que se falar em delegação de competência, cuja transferência de poderes independe de afastamento temporário do titular dos mesmos. No mais das vezes, a delegação de competência é motivada para dar maior desenvoltura à execução das atividades administrativas, eximindo o titular a quem incumbe a prática dos atos, possibilitando a este maior disponibilidade para dedicar-se a execução de outras atividades inerentes ao cargo.

Como claramente se vê, não é este o caso que aqui se apresenta.

Assim, não merece acolhida a preliminar de nulidade suscitada.

Do pedido de reunião dos processos e de compensação

Neste item do seu Recurso, o Recorrente sustenta que por serem decorrentes de uma mesma fiscalização (e de um mesmo MPF), deveriam estar reunidos os lançamentos efetuados em relação aos Exercícios de 2002 e 2005 (sobre os quais versa o presente processo) com aqueles efetuados para os Exercícios de 2003 e 2004 (objeto do processo nº 11516.004545/2007-86).

Seu raciocínio é o de que se os processos estivessem reunidos em um só, ele poderia efetuar a compensação entre os débitos aqui apurados em seu nome, e os créditos a que faz jus naquele outro processo.

Entretanto, conforme salientado acima, esta não é a sede própria para que seja analisado tal pedido de “compensação”, sendo certo que não há sequer previsão legal para tanto. Aliás, o raciocínio esposado pelo Recorrente implicaria em que o período de apuração do IRPF fosse um só para os quatro anos objeto da fiscalização em exame. Somente assim é que o raciocínio dele estaria correto, e somente assim poder-se-ia viabilizar a compensação por ele pretendida.

Como se trata de Exercícios distintos, ainda que o Auto de Infração lavrado fosse um só para os quatro anos fiscalizados, haveria a incidência de multa e juros sobre os Exercícios de 2002 e 2005, enquanto que o saldo em favor do Recorrente apurado para os anos de 2003 e 2004 seria corrigido com base na variação da taxa Selic – exatamente como foi feito em ambos os lançamentos. A divisão dos processos em dois se deu apenas a fim de facilitar a execução dos lançamentos. Neste sentido, é pertinente transcrever mais um trecho da decisão recorrida, *verbis*:

Já o fato de os valores a restituir referentes aos anos-calendário 2002 e 2003 terem sido apurados (corrigidos) através de outro auto de infração, efetivamente em nada prejudicou o contribuinte. Isso porque, a apuração do valor do imposto, devido ou a restituir, realizado pelo próprio contribuinte ou por autoridade fiscal, é realizado considerando somente o ano de ocorrência dos fatos geradores, desconsiderando anos anteriores ou posteriores; assim é que mesmo que todo o período (anos-calendário 2001 a 2004) tivesse sido objeto de um s6 auto de infração, o imposto devido (ou a restituir) teria sido apurado separadamente por anocalendário, não havendo qualquer possibilidade de o contribuinte poder "compensar" os impostos devidos, relativos aos anos 2001 e 2004, com o valor a restituir, relativo a 2002 e 2003, conforme demonstra ser sua pretensão. Saliente-se, por oportuno, que eventuais compensações entre valores devidos e a restituir, referentes a anos distintos, somente podem ocorrer no momento da cobrança dos débitos, portanto em momento posterior a apuração destes - momento este em que há a aplicação da multa e juros cabíveis, incidentes sobre o imposto devido em cada ano.

Por tudo isso, diante da absoluta falta de previsão legal para o pedido de reunião dos processos, não merece acolhida a preliminar suscitada.

No mérito

Conforme relatado, através do lançamento que aqui se examina foram glosadas despesas declaradas pelo Recorrente com dependentes, instrução e médicos. Antes, porém, de analisar o mérito propriamente dito destas infrações e da defesa, há que se analisar uma questão prejudicial ao mérito, a da decadência suscitada pelo Recorrente para os fatos geradores ocorridos em 2001 (Exercício 2002).

Decadência

De acordo com o Recorrente, estariam extintas pela decadência as exigências cujo fato gerador ocorrera no ano-calendário 2001, nos termos do art. 150, §4º do CTN. Afirmo que, ainda que se considere que nos casos de agravamento da multa o prazo deve ser contado nos termos do art. 173 do mesmo diploma legal, deve-se reconhecer a decadência quanto à parcela do lançamento sobre a qual não houve a qualificação da multa (glosa de dedução de despesas com dependentes e com instrução).

Com efeito, a questão da decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação teve sua repercussão geral reconhecida pelo Eg. STJ, que, utilizando-se da sistemática prevista no art. 543-C do CPC, ao julgar o REsp 973.733/SC (Rel Min. Luiz Fux, julgado em 12.8.2009), reiterou o entendimento no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação não declarado e inadimplido, o Fisco dispõe de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN.

De acordo com este entendimento, somente nos casos em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador, como determina o art. 150, § 4º, do CTN.

O art. 62-A do Regimento Interno deste Conselho estabelece que devem ser obedecidas pelas turmas julgadoras as decisões proferidas pelo Eg. STJ quando a matéria julgada o tiver sido com base na sistemática do art. 543 ('B' e 'C') do CPC, *verbis*:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Exatamente o caso da discussão em tela.

Por isso, para que se possa analisar em cada caso concreto julgado por este Conselho a efetiva ocorrência, ou não, da decadência, é preciso que se analise antes de mais nada se houve o pagamento antecipado do imposto. Somente então é que se pode analisar qual a forma do cômputo do prazo decadencial: se com base no art. 150 ou 173 do CTN (considerando também a parcela do lançamento não sujeita à multa qualificada).

No caso que ora se analisa, o Recorrente suscita a decadência do lançamento quanto aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2001, para os quais não houve qualificação da multa. Uma análise da DIRPF 2002 (acostada às fls. 05/07 dos autos) demonstra que o Recorrente sofreu, no ano-calendário 2001, uma retenção de IRRF no valor total de R\$ 13.024,22. Este valor, conforme entendimento esposado pelo Eg. STJ, deve ser considerado como antecipação do pagamento, e implica em que seja usado o art. 150 § 4º do CTN para fins de cômputo do prazo decadencial.

Por isso, considerando que o fato gerador do IRPF em questão ocorreu em 31.12.2001, certo é que o Fisco teria até 31.12.2006 para efetuar o lançamento do respectivo imposto. Tendo em vista que a ciência do lançamento somente se deu em 31.10.2007, é imperioso que se reconheça a decadência do direito do Fisco de efetuar o referido lançamento.

Ressalte-se, porém, que este entendimento somente se aplica aos lançamentos para os quais não houve a qualificação da multa (glosa de dedução com dependentes e de despesas com instrução).

Para a parcela relativa à glosa das despesas médicas, em razão da qualificação da multa (que será analisada em momento oportuno), não há que se falar na aplicação do art. 150, § 4º, mas sim do art. 173, I do CTN, exatamente como o fizeram a autoridade fiscal e a decisão recorrida.

Assim, deve-se reconhecer a extinção parcial do crédito exigido, excluindo-se da base de cálculo do lançamento relativo ao Exercício 2002 os valores de R\$ 2.160,00 (dedução com dependentes) e R\$ 3.400,00 (dedução de despesas com instrução).

Com o reconhecimento da decadência em exame, resta prejudicada a análise de mérito relativa à glosa da dedução com dependentes e com instrução. Por isso, passa-se à análise da parcela relativa à glosa com despesas médicas declaradas pelo Recorrente.

Conforme relatado, trata-se de lançamento por meio do qual foram glosadas despesas médicas efetuadas pelo Recorrente ao longo dos anos-calendário 2001 e 2004. Instruindo o lançamento, o Termo de Verificação Fiscal descreve minuciosamente o trabalho realizado pela autoridade fiscal, e esclarece todos os motivos que levaram à glosa das despesas médicas e à qualificação da multa sobre esta parte do lançamento.

Os profissionais cujos recibos foram objeto de glosa foram os seguintes:

Ano-calendário 2001

Ana Paula Maynart Neves Zanatta – R\$ 1.060,00

Roberto David Bernardo da Silva – R\$ 2.022,00

Nelson Luiz Rech – R\$ 800,00

Marco Aurélio Rech – R\$ 6.000,00

Lourenço Denning – R\$ 4.445,00

Arlton Trevisol Bittencourt – R\$ 1.270,00

Werynton Boneli - R\$ 3.650,00

Leandro Magri – R\$ 500,00

Marcelo Heidemann Perin 2.204,00

Eduardo Paiya Godinho – R\$ 4.020,00

VALOR TOTAL GLOSADO EM 2001: 25.971,00

Ano-calendário 2004

Ana Graciela Sestren – R\$ 750,00

Talita Cardoso de Souza – R\$ 1.300,00

Werynton Boneli – R\$ 3.900,00

Emerson Waldir Veronez – R\$ 3.000,00

Maria Cristina Corbetta Jung - R\$ 600,00

Eurico de Miranda Gomes Neto – R\$ 570,00

Marcelo Heidemann Perin – R\$ 1.500,00

Adriana Della Giustina Perin – R\$ 1.500,00

Juliano Cargnin – R\$ 2.900,00

VALOR TOTAL GLOSADO EM 2004: 16.020,00

De todos estes profissionais (cujas despesas foram incluídas em suas respectivas DIRPF dos Exercícios 2002 e 2005), o Recorrente acabou reconhecendo que a maior parte das despesas originalmente declaradas realmente não estava correta. Impugnou apenas R\$ 3.974,00 das despesas médicas glosadas para o ano de 2001 e outros R\$ 6.470,00 para as despesas médicas glosadas no ano de 2004.

Assim, percebe-se que o Recorrente concordou, tão logo foi cientificado do lançamento, com o fato de que a maior parte das despesas médicas por ele declaradas como dedutíveis, na verdade não o eram. Vale ressaltar que não há, na Impugnação ou no Recurso, esclarecimentos sobre o que motivou esta concordância parcial com o lançamento.

À época da fiscalização, o Recorrente não apresentou quaisquer recibos médicos ao atender à primeira intimação recebida. Apenas trouxe alguns deles aos autos depois de uma intimação específica para tanto.

Para esclarecer melhor os fatos e as razões que levaram à glosa das referidas despesas, é pertinente transcrever aqui alguns comentários da autoridade lançadora, extraídos do Termo de Verificação Fiscal:

Antes de iniciarmos a análise das respostas dos terceiros cabe salientar que entre estes profissionais, a grande maioria é de dentistas, com os quais o contribuinte efetua despesas bastante elevadas. Note-se que em suas respostas os profissionais informaram que o paciente foi o próprio Sr. Luiz Alberto Martins. Os anexos 1, e 2 a este Termo contém planilhas que tem como objetivo apresentar uma visão global dos valores, datas e serviços que o contribuinte alega terem sido efetuados. Assim, podemos notar que :

*• Utilizando como exemplo o ano de 2001, o contribuinte inicia o tratamento com um profissional (**Welynton Boneli** — janeiro e fevereiro), em seguida utiliza os serviços de outro profissional (**Marcelo Heidemann Perin** — fevereiro a julho), paralelamente realiza tratamento com um terceiro dentista (**Roberto D. Bernardo da Silva** - março), e retorna ao mesmo Welynton Boneli em março, abril, maio e junho, quando então se consulta e faz um tratamento com o Dr. **Arylton Trevisol Bittencourt** (junho). Em seguida, em 24 de julho, retorna ao primeiro profissional citado, Welynton Boneli. Em agosto faz tratamento odontológico com os profissionais Roberto D. Bernardo da Silva e Werynton Boneli para em setembro utilizar os serviços do quinto profissional, **Dr. Leandro Magri**, onde realiza tratamentos de raspagem. Em outubro mais um atendimento efetuado pelo profissional Roberto D. Bernardo da Silva. Para completar a extensa lista de profissionais utilizados existe ainda o Dr. **Lourenço Denning** que, de acordo com sua resposta, realizou procedimentos em 2001. O Dr. Lourenço Denning não pode precisar as datas dos atendimentos, tendo em vista não exercer mais a profissão e ter descartado seus arquivos. (fls. 136).*

*A análise das despesas com dentistas que o contribuinte afirma terem sido pagas em 2004 revelam mais uma vez a utilização de vários profissionais, sete ao todo e uma situação semelhante a dos anos anteriores : No início do ano, em Janeiro, foram efetuadas várias restaurações pelo Dr. **Eurico de Miranda Gomes Neto**, de acordo 11/ com uma ficha apresentada pelo profissional (fls. 283). Em fevereiro o contribuinte, de acordo com os recibos de fls. 84, esteve no consultório do Dr. **Werynton Boneli** nos dias 16 e 27, onde realizou tratamentos odontológicos. A partir de março até maio, voltou a se tratar com o Dr. Eurico de Miranda Gomes Neto. Entre **junho e setembro**, realizou um tratamento de **clareamento completo profilaxia** com a profissional **Maria Cristina Corbetta Jung** (fls. 246). Paralelamente a este tratamento, o contribuinte tratou-se com a Dra. **Adriana Della Giustina Perin**, onde, de acordo com a profissional (fls. 198) entre **junho e agosto**, foram feitos os seguintes procedimentos: **profilaxia superior e inferior**, controle de placa bacteriana, raspagem periodontal superior e inferior, **aplicação de verniz fluoretado e laserterapia**. No mesmo mês de agosto, voltou ao consultório do Dr. Eurico de Miranda Gomes Neto duas vezes nos dias 19 e 20 (fls. 283). A partir de setembro, de acordo com a resposta do profissional (fls. 117), o contribuinte passou a se tratar com o Dr. **Marcelo Heidemann Perin**, onde, ainda de acordo com o dentista, realizou os seguintes procedimentos : **clareamento total da arcada Superior, clareamento total da arcada inferior**, restaurações, **profilaxia, fluorterapia e laserterapia**. Ainda no curso de 2004, o contribuinte afirma ter efetuado tratamentos com a Dra. **Talita Cardoso** e com o Dr. **Emerson Waldir Veronez** (fls. 10). Em relação a estes tratamentos, no curso da fiscalização, não foi possível estabelecer com precisão as datas em que teriam sido feitos os atendimentos.*

A estes fatos devem ser acrescentados os seguintes dados :

- As elevadas despesas do contribuinte com tratamentos dentários, de acordo com suas respostas e com as informações contidas em suas Declarações de Ajuste Anual, somaram **R\$ 14.117,00** em 2001, **R\$ 14.079,99** em 2002 e **R\$ 12.370,00** em 2004, perfazendo um total de mais de **R\$ 40.000,00** em quatro anos.*
- Apesar da extensa lista de profissionais da área médica incluídos em suas Declarações de Ajuste Anual como despesas médicas, o contribuinte, intimado a comprovar o seu efetivo pagamento - Termos de Intimação Fiscal nº 537/07 (fls. 97 e 98), nº 602/07 (fls. 100 e 101) e nº 718/07 (fls. 103 e 104), **não apresentou sequer um documento que pudesse demonstrar que os gastos foram realmente efetuados.***

*O contribuinte não apresentou qualquer justificativa para o fato de, apesar de possuir plano de saúde que cobre despesas com **médicos e fisioterapeutas**, ter utilizado profissionais não*

credenciados e não ter solicitado qualquer reembolso das despesas efetuadas, apesar do alto valor das mesmas : entre 2002 e 2004 o contribuinte afirma ter pago ao fisioterapeuta Juliano Cargnin R\$ 6.570,00 e ao médico Eduardo Paiva Godinho em 2001 e 2002 R\$ 7.200,00.

Esclarecendo ainda mais os fatos envolvidos no lançamento, cumpre transcrever aqui o seguinte quadro, constante no corpo da decisão recorrida, que demonstra de forma clara a situação de cada um dos profissionais para os quais o Recorrente declarou ter pago valores a título de despesas médicas nos anos-calendário 2001 e 2004:

Ano-calendário 2001	Vir. Declarado	Docs. Apresentado	Confirmação pelo profissional	Glosa contestada
Ana Paula M N Zanatta	R\$ 1.060,00	não apresentado	não	não
Roberto Davi da Silva	R\$ 2.022,00	4 recibos	não	não
Nelson Luiz Rech	R\$ 6.000,00	1 recibo	sim - para a mãe do contrib.	não
Lourenço Oenning	R\$ 4.445,00	não apresentado	conf atendimento - não sabe as datas	não
Arliton Trevisol Bittencourt	R\$ 1.270,00	1 nota fiscal	nega e depois confirma a emissão	sim
Werynton Boneli	R\$ 3.650,00	8 recibos	sim - não indicou o tratamento	não
Leandro Magri	R\$ 500,00	1 recibo	sim	sim
Marcelo Heidemann Perin	R\$ 2.204,00	não apresentado	sim	sim
Eduardo Paiva Godinho	R\$ 4.020,00	não apresentado	sim - emitiu 21 recibos	não
Total glosado	R\$ 25.171,00			

Ano-calendário 2004	Vir. Declarado	Docs. Apresentado	Confirmação pelo prof.	Glosa contestada
Ana Graciela Sestren	R\$ 750,00	não apresentado	não	não
Talita Cardoso de Souza	R\$ 1.300,00	não apresentado	não	não
Werynton Boneli	R\$ 3.900,00	6 recibos	sim - não indicou o tratm	não
Emerson Waldir Veronez	R\$ 3.000,00	não apresentado	não	não
Maria Cristina C Jung	R\$ 600,00	1 recibo	sim	não
Eurico de M G Neto	R\$ 570,00	1 recibo	sim	sim
Marcelo Heidemann Perin	R\$ 1.500,00	não apresentado	sim	sim
Adriana D G Perin	R\$ 1.500,00	não apresentado	sim	sim
Juliano Cargnin	R\$ 2.900,00	10 recibos	sim	sim
Total Glosado	R\$ 16.020,00			

Da mesma decisão, constam também os seguintes argumentos para justificar a manutenção do lançamento:

Destarte, ante o expressivo valor das despesas médicas, compete à autoridade fiscal, por imposição legal, verificar a regularidade das deduções pleiteadas nas Declarações de Ajuste Anual. O sujeito passivo tem o ônus de comprovar e justificar as deduções e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais. Destacando que, quando a autoridade fiscal apura indícios, tantos e tão fortes, de que os pagamentos consignados nos recibos apresentados não ocorreram, neste caso, o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem dúvida quanto ao fato questionado.

Documento assinado digitalmente em 2002-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/01/2012 por ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGE, Assinado digitalmente em 27/01/2012 por ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGE, Assinado digitalmente em 06/02/2012 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Impresso em 23/04/2012 por VILMA PINHEIRO TORRES - VERSO EM BRANCO

As alegações de defesa, analisadas em conjunto com os documentos acostados pelos supostos prestadores dos serviços médicos, até poderiam vir a ser consideradas plausíveis e procedentes, se consideradas isoladamente fora do contexto no qual se inserem. Todavia, ao contrário do que pretende o contribuinte, a bem do correto e justo julgamento do lançamento, todos os fatos trazidos pela fiscalização, devem ser considerados em conjunto em busca da verdade que se afigura nos autos em relação à conduta do contribuinte. Assim é que, muito embora os fatos acima descritos não sejam suficientes, quando olhados cada um deles de forma isolada, para evidenciar conclusivamente a existência de recibos fornecidos de forma graciosa, verdade é que quando olhados de modo conjunto, formam um quadro indiciário que, aliado a conduta reiterada do contribuinte em informar valores significativos de despesas médicas para as quais não tinha comprovação idônea, evidencia a conduta fraudulenta do contribuinte, tendente a beneficiar-se de deduções indevidas.

Neste ponto, o lançamento e a decisão recorrida merecem ser prestigiados.

A legislação fiscal prevê que para que o contribuinte possa se beneficiar da dedução de suas despesas médicas do Imposto de Renda, deverá ele ter em mãos, além dos recibos competentes (que devem preencher os requisitos da lei), quaisquer outros documentos que demonstrem, ainda que minimamente, a efetividade dos serviços prestados, bem como o seu pagamento. Sem que tais provas sejam feitas, está correta a glosa das despesas médicas não comprovadas. É o que determina o art. 8º da Lei nº 9.250/95:

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;

No caso dos autos, o Recorrente pleiteou em suas Declarações de Ajuste Anual a dedução de despesas efetuadas com um total de 11 profissionais no ano de 2001 e outros 10 profissionais no ano de 2004. Após uma fiscalização bastante minuciosa e bem conduzida, o Recorrente acabou por concordar que destes 21 profissionais que lhe haviam prestado serviços (ou assim ele o declarou), apenas 7 correspondiam à realidade (3 profissionais em 2001 e 4 em 2004).

Decorre daí que o contribuinte apresentou em suas DIRPF 2002 e 2005 despesas médicas com (em média) o triplo dos profissionais que efetivamente “contratara”. Este fato demonstra que não se tratou de mero equívoco do Recorrente ao preencher suas Declarações de Ajuste Anual. Ao contrário, este fato leva a crer que a intenção do mesmo ao majorar de forma tão grave as despesas efetivamente incorridas não tinha outra intenção senão a de se beneficiar com um menor pagamento do imposto (de Renda).

Por isso, ao contrário do afirmado por ele, os indícios sugerem que a fiscalização realmente agiu corretamente, e que a prova da efetiva prestação dos serviços cuja dedução ele pleiteia deve ser feita de forma convincente e cabal.

Pelo fato de todos os seus tratamentos médicos e odontológicos terem sido pagos em moeda corrente (de forma que o pagamento dos serviços não pode ser comprovado), caberia ao Recorrente ter trazidos aos autos outras provas conclusivas no sentido de que o serviço fora prestado.

No entanto, as provas trazidas por ele para complementar suas alegações e os recibos trazidos, não são suficientes para tanto.

Tomando como exemplo o profissional Marcelo Perin, consta dos autos (fls. 112 do vol. 1) um “odontograma” do tratamento por ele efetuado no Recorrente. Este odontograma, porém, era um “Orçamento” do qual consta a situação dos dentes do Recorrente, e dos “proc realizados em 2001, 2002 e 2004”. Tal documento não tem data ou a assinatura do profissional emitente (enquanto que o odontograma de fls. 148 tem data e assinatura do profissional emitente – apesar de se referir a tratamento efetuado em favor da Sra. Dulcinéia Martins), e teve sua autenticidade reconhecida em Cartório no ano de 2007, passados 6 anos do início do tratamento.

Não fossem suficientes estes argumentos, releva ainda destacar que o Recorrente poderia ter trazido aos autos as fichas de paciente emitidas pelo referido profissional. Tais fichas são comumente encontradas em consultórios médicos e odontológicos, servindo sempre como um parâmetro e um histórico dos procedimentos realizados em cada paciente. Por isso, a documentação colacionada aos autos não pode ser considerada como suficiente para comprovar a efetiva prestação dos serviços em tela.

Da mesma forma, o odontograma emitido pelo profissional Leandro Magri (fls. 186/187 do Vol. 1) não tem data de emissão. O mesmo se diga em relação ao odontograma emitido pela Dr. Adriana Perin, às fls. 195.

As despesas efetuadas com o profissional Juliano Cargnin (fisioterapeuta) são “comprovadas” com recibos e pela justificativa de que o Recorrente sofria de “dores e desconforto musculares”, sem qualquer outro esclarecimento acerca da justificativa médica para a prestação de tais serviços.

Neste sentido, estão corretas as conclusões tomadas pela autoridade fiscal e também pela decisão recorrida, ambas acima transcritas, e as quais tomo também como razão de decidir.

De fato, os argumentos e documentos trazidos pelo Recorrente não são suficientes a refutar as motivações da autoridade fiscal para efetuar o lançamento, que deve permanecer da forma como foi efetuado, mantendo-se as glosas em questão – inclusive com a qualificação da multa de ofício.

Em outras oportunidades, ao apreciar casos semelhantes, esta Turma julgadora vem assim decidindo, como se depreende do julgado a seguir transcrito, no qual são expostas, de maneira clara e precisa, as razões para a manutenção de lançamentos semelhantes ao que ora se analisa, inclusive com a qualificação da multa, *verbis*:

DESPESAS MÉDICAS. HIPÓTESES QUE PERMITEM A EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO OU DA EFETIVA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. OCORRÊNCIA NO CASO EM DEBATE. MANUTENÇÃO DAS DESPESAS GLOSADAS. Como tenho tido oportunidade de asseverar em julgados anteriores (Acórdãos nºs 2102001.351, 2102001.356 e 2102001.366, sessão de 09 de junho de 2011; Acórdão nº 210201.055, sessão de 09 de fevereiro de 2011; Acórdão nº 210200.824, sessão de 20 de agosto de 2010; acórdão nº 210200.697, sessão de 18 de junho de 2010), entendo que os recibos médicos, em si mesmos, não são uma prova absoluta para dedutibilidade das despesas médicas da base de cálculo do imposto de renda, mormente quando as despesas forem excessivas em face dos rendimentos declarados; houver o repetitivo argumento de que todas as despesas médicas de diferentes profissionais, vultosas, tenham sido pagas em espécie; o contribuinte fizer uso de recibos comprovadamente inidôneos; houver a negativa de prestação de serviço por parte de profissional que consta como prestador na declaração do fiscalizado; houver recibos médicos emitidos em dias não úteis, por profissionais ligados por vínculo de parentesco, tudo pago em espécie; ou houver múltiplas glosas de outras despesas (dependentes, previdência privada, pensão alimentícia, livro caixa e instrução), bem como outras infrações (omissão de rendimentos, de ganho de capital, da atividade rural), a levantar sombra de suspeição sobre todas as informações prestadas pelo contribuinte declarante.

Recurso negado.

(Acórdão nº 2102-01632, julgado em 26.10.2011)

Por todos estes motivos, deve também ser mantida a qualificação da multa, na medida em que, como salientado anteriormente, não se trata de mero equívoco cometido no preenchimento da DIRPF, mas sim de contribuinte que teve a clara intenção de reduzir o valor do imposto devido, utilizando-se de documentos relativos a tratamentos médicos não comprovados. Justifica-se, assim, a aplicação do disposto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº Lei 4502/64, *verbis*:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Da leitura de tais artigos, é forçoso concluir que só pode ser exigida a multa de 150% (multa qualificada) aos lançamentos de ofício em que **restar caracterizado o evidente intuito de fraude do contribuinte** – como ocorreu aqui, com todos os esclarecimentos prestados pela autoridade lançadora.

Da taxa SELIC

Por fim, também não merece acolhida o pedido de exclusão da aplicação da taxa Selic sobre o crédito tributário em discussão. Quanto a este assunto, foi editada a Súmula nº 4 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, segundo a qual: “*A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*”.

Por isso, em obediência ao art. 72 do Regimento Interno deste Conselho, deixo de acolher o pedido de afastamento da referida taxa.

Diante do exposto, VOTO no sentido de REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito DAR PARCIAL provimento ao Recurso para excluir da base de cálculo do lançamento o valor de R\$ 5.560,00 em relação ao ano-calendário 2001.

Assinado Digitalmente

Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti

Processo nº 11516.004653/2007-59
Acórdão n.º **2102-01.740**

S2-C1T2
Fl. 474

CÓPIA