



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA TURMA ESPECIAL**

Processo n° 13888.002887/2006-88
Recurso n° 158.811 Voluntário
Matéria IRPF
Acórdão n° 194-00.050
Sessão de 20 de outubro de 2008
Recorrente ODILA FUZETI GUIDOTTI
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário 2000, 2001, 2002

DECADÊNCIA - CONTAGEM DO PRAZO - DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - A contagem do prazo decadencial, em caso de dolo, fraude ou simulação, se faz nos moldes previstos no art. 173, I, do CTN, iniciando-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

AJUSTE ANUAL - DEDUÇÕES - DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados e dos correspondentes pagamentos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - RECIBOS MÉDICOS INIDÔNEOS - CABIMENTO - A utilização de recibos médicos inidôneos, emitidos por profissional para o qual há Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, tão-somente com o propósito de reduzir a base de cálculo do imposto devido, caracteriza o evidente intuito de fraude, justificando a imposição da multa de ofício qualificada.

Arguição de decadência rejeitada.

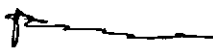
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ODILA FUZETI GUIDOTTI.

ACORDAM os Membros da Quarta Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a arguição de decadência relativamente ao ano-calendário de 2000, vencido o Conselheiro Júlio Cezar da Fonseca Furtado (Relator), que acolhia parcialmente a decadência, apenas quanto às despesas médicas do ano-calendário de 2000 cuja glosa não ensejou multa qualificada. No mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Júlio Cezar da Fonseca Furtado (Relator), que provia parcialmente o recurso para restabelecer as deduções que não ensejaram multa qualificada. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Amarylles Reinaldi e Henriques Resende.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente


AMARYLLES REINALDI E HENRIQUES RESENDE

Redatora-designada

FORMALIZADO EM: 06 JAN 2009

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto.



Relatório

Cuida a hipótese de Auto de Infração por meio do qual se pretende a cobrança de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - IRPF relativamente aos anos-calendários de 2000 e 2002, tendo sido apurado um crédito tributário no valor de R\$ 27.216,44, dos quais, R\$ 9.762,50 são referentes a imposto, R\$ 8.069,57 correspondem a juros de mora calculados até 31/10/2006, e R\$ 9.384,37, cobrados a título de multa proporcional.

Para ser mais específico a matéria tratada nestes autos envolve a glosa de despesas médicas ou odontológica.

Conforme descrição de fls. 66 dos autos, a exigência decorreu da seguinte infração à legislação tributária:

“...redução indevida da base de cálculo, com despesas médicas, pleiteadas indevidamente, conforme Termo de Constatação Fiscal de 13/11/2006. Os valores tributáveis e as datas de ocorrência dos fatos geradores estão relacionados à fls. 66; Enquadramento legal citado: art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844/1943; arts 8º, inciso II, alínea “a” e §§ 2º e 3º, 35 da Lei n.º 9.250/95, art. 73 e 80 do RIR/99.”

Conforme consta do Termo de Constatação Fiscal de fls. 59/61, verificou a fiscalização que todos os recibos emitidos por Adriana Pizzo Gusson, CPF nº 175.742.388-55 foram considerados inidôneos a ponto de ensejar a elaboração de súmula de Documentação tributariamente ineficaz, essa homologada pelo Exmo. Dr. Delegado da Receita Federal de Piracicaba, conforme processo administrativo n.º 13888.002283/2004-70.

Desse processo resultou o Ato Declaratório Executivo nº 47, de 27/10/2004, publicado no DOU de 29/10/2004, concluindo que todos os recibos emitidos pela referida profissional até 31/12/2002 são imprestáveis e ineficazes para fins de dedução de base de cálculo do IRPF, aplicando-se a multa qualificada prevista no artigo 44, inciso II da Lei 9.430/96, além da conseqüente representação fiscal para fins penais.

Em relação às demais glosas de despesas médicas fora aplicada a multa de ofício prevista no mesmo artigo supra-citado, fundamentada no inciso I.

Cientificada do lançamento em 15/12/2006, a contribuinte apresentou em 16/01/2007, a impugnação de fls. 72/83, acompanhada dos documentos de fls. 86/126. alegando em síntese as seguintes razões:

- Alega, preliminarmente, a decadência relativamente ao ano-calendário de 2000, uma vez transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos entre a ocorrência do fato gerador (31/12/2000) e a ciência do auto de infração (15/12/2006), conforme análise dos artigos 150 e 156, V e VII do CTN.

- Em relação ao mérito aduz que todos os recibos relativos às despesas médicas do período de 2000 e 2002 foram devidamente apresentados, inclusive aqueles

relativos ao tratamento odontológico ao qual se submetera a Recorrente, conduzido pela profissional Dra. Adriana Pizzo Gusson.

- Que deverá ser afastada a multa qualificada uma vez que comprovou documentalmente todos os pagamentos efetuados, sempre tendo atendido às intimações da D. Autoridade Fiscal, na mais estrita boa-fé.
- Que em havendo dúvidas quanto à materialidade e autoria de eventual fato doloso há que se aplicar a inteligência do artigo 112, III do CTN, ou seja, que a interpretação sempre penderá de forma mais favorável ao contribuinte.

Para melhor ilustrar tais argumentos vale ressaltar que os recibos médicos glosados constam dos autos às seguintes páginas:

- Dra. Vera Lúcia Odas - Prestação de Serviços Odontológicos - fls. 21/22 e fls. 49
- Dra. Márcia Favaro - Tratamento psicológico - fls. 23/26 e fls. 41/44.
- Dra. Maria Rita Zanforlin Ferreira - fls. 27
- Dra. Telma Camponez Limongi - fls. 45/48
- Dra. Adriana Pizzo Gusson - fls. 123/126.

Examinando tais argumentos, a Delegacia da Receita Federal de julgamento de São Paulo II (SP), assim se pronunciou:

“DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

No lançamento de ofício o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário obedece a regra geral expressamente prevista no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, iniciando a contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado.

GLOSA. DESPESAS MÉDICAS.

Incabível a dedução de despesas médicas ou odontológicas quando o contribuinte não comprova a efetividade dos pagamentos feitos e dos serviços realizados, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, principalmente quando se observa a utilização de documentação tributariamente ineficaz, cuja inidoneidade restou devidamente comprovada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

No lançamento de ofício a multa a ser aplicada é a de 75%, conforme estabelece a legislação vigente. Uma vez identificado o intuito doloso de obter benefícios em matéria tributária, cabe a majoração da multa de ofício para o percentual de 150%.



Convém destacar, ainda, trecho do Voto da Delegacia da Receita Federal de São Paulo o qual esclarece de forma sintética o que ocorre em relação às despesas médicas apresentadas pela Contribuinte:

“Relativamente aos recibos emitidos por Adriana Pizzo Gusson, CPF nº 175.742.3888-55 foi elaborada Súmula de Documentação Tributariamente ineficaz (processo nº 13888.002283/2007-70)

(...)

Já em relação aos recibos emitidos por Vera Lúcia Odas, fls. 21/22, e 49, Márcia Favaro, fls. 23/26 e 41/44, não podem ser aceitos sem prova adicional da efetividade dos serviços prestados pois identificam apenas o responsável pelo pagamento dos serviços odontológicos e psicológicos não identificando quem recebeu os tratamentos descritos, além de não conterem o endereço do prestador dos serviços, nem tampouco o número de inscrição no CPF, de quem os recebeu, não contendo, portanto, os requisitos previstos para dedutibilidade de despesas médicas conforme dispõe o § 2º do art. 8º da Lei nº 9.250/95.

Igualmente os recibos emitidos por Maria Rita Tavares Zanforlin, fls. 27, e Telma Camponez Limonge, fls. 47/48, não podem ser aceitos sem prova adicional da efetividade dos serviços prestados por não identificar quem recebeu os tratamentos odontológicos e de terapia ocupacional.”

Eis, em resumo, os motivos pelos quais as despesas médicas foram glosadas.

Intimada de tal decisão em 12.04.2007, por AR (fls. 139), a Contribuinte interpôs seu Recurso Voluntário em 10.05.2007 (fls. 140/152), em que ratifica as razões já apresentadas na impugnação, ratificando que o lançamento, relativamente ao ano-calendário de 2000, estaria fulminado pela decadência tributária, em função do artigo 150, § 4º, do CTN.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro JÚLIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, Relator

O Recurso da Contribuinte é tempestivo e atende aos requisitos ensejadores do seu conhecimento.

Conforme já mencionado acima, o presente Recurso versa sobre a glosa de despesas médicas em função de alegada ausência de idoneidade dos recibos apresentados pela profissional Adriana Pizzo Gusson, uma vez que estes não retratariam com fidelidade a situação concreta. Além disso, a autuação também se pauta na falta de comprovação dos serviços prestados por outros profissionais médicos, Dra. Vera Lúcia Odas, Dra. Márcia Favaro, Dra. Maria Rita Tavares Zanforlin e Dra. Telma Camponez Limonge.

Segundo a Autoridade Administrativa julgadora de primeira instância todos os recibos apresentados seriam imprestáveis uma vez que não atenderiam aos requisitos legais estabelecidos em lei.

Porém, antes de se adentrar ao mérito da causa, mister se faz enfrentar a **decadência** argüida como preliminar tanto na Impugnação quanto no Recurso ora em análise.

Ressalte-se que tal decadência abrange tão somente os fatos geradores envolvendo **o ano calendário de 2000**.

Como já asseverado, o Contribuinte, desde a fase impugnatória, argüiu a preliminar de decadência do direito da Fazenda lançar, com fundamento no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, eis que os fatos geradores autuados datam do **ano-calendário de 2000** e a ciência do lançamento se deu em **15 de dezembro de 2006 (cf. A.R. de fls. 71)**.

Por seu turno, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Juiz de São Paulo firmou sua posição no sentido de que tal prazo obedece à regra do artigo 173, I, do CTN, iniciando-se a sua contagem a partir de 01 de janeiro de 2002.

Tenho para mim, em que pese o respeito aos entendimentos divergentes, que a razão está com o Contribuinte.

Com efeito.

É inquestionável que o lançamento do Imposto de Renda das Pessoas Físicas se dá pela modalidade de homologação, pois cabe ao contribuinte calcular (definindo a base de cálculo tributável), pagar e declarar o imposto, de acordo com as regras legais vigentes.

Assim, temos que no “lançamento por homologação”, a legislação transfere ao contribuinte a responsabilidade por toda a atividade que implica em determinação da obrigação tributária. Logo, é o próprio sujeito passivo quem identifica o fato gerador, o momento da sua ocorrência e a base tributável. Também é ele quem quantifica o tributo e efetua o seu



recolhimento. Tais procedimentos são realizados sem o prévio exame da autoridade administrativa.

À autoridade administrativa cabe, apenas, após todos esses procedimentos adotados pelo contribuinte, a verificação do seu acerto ou não, vale dizer, da sua conformidade com os comandos legais. A partir do que, então, poderá advir a homologação de todo o procedimento adotado pelo contribuinte, tácita ou expressamente, ou então, a sua não homologação, do que decorre o lançamento de ofício.

Para tal verificação, o Código Tributário Nacional estabelece um lapso temporal certo e definido. Decorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa tenha, expressamente confirmado os procedimentos do contribuinte ou, por qualquer razão, os tenha contraditado, lançando de ofício a divergência apurada, considera-se extinto o crédito.

Nessas condições, a contagem do prazo decadencial para que a Fazenda Pública proceda à revisão dos tributos lançados por homologação obedece à regra especial, prevista no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, a qual define tal prazo como sendo de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador:

"Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

...

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação." (grifos nossos)

Assim, é a partir do momento em que se consolida o fato gerador do imposto de renda das pessoas físicas, com a apuração do imposto devido, que se dá início à contagem do prazo decadencial.

Nessa linha, a teor de muitos outros, é o posicionamento da E. Quarta Câmara manifesto através do recente ACÓRDÃO N° 104-22737, de 17.10.2007, com a relatoria do Conselheiro Dr. REMIS ALMEIDA ESTOL:

"IRPF - DECADÊNCIA - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação (art. 150, § 4º, do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro."

E, na CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS a jurisprudência é reiterada:

"IRPF - DECADÊNCIA - O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos forem sendo percebidos cabendo ao sujeito passivo a apuração e o recolhimento independentemente de prévio exame da autoridade administrativa, o

que caracteriza a modalidade de lançamento por homologação, cujo fato gerador ocorre em 31 de dezembro, tendo o fisco cinco anos, a partir dessa data, para efetuar eventuais lançamentos, nos termos do § 4º do art. 150, do Código Tributário Nacional. Recurso especial negado."

(ACÓRDÃO CSRF/04-00.208, DE 14.03.2006, RELATOR CONSELHEIRO JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA)

"IRPF - Decadência - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, nos casos de lançamento por homologação, como é o caso do imposto de renda da pessoa física em relação aos rendimentos sujeitos à declaração de ajuste anual, extingue-se com o transcurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional. Recurso especial negado." (ACÓRDÃO CSRF/04-00.162, DE 13.12.2005, RELATOR CONSELHEIRO ROMEU BUENO DE CAMARGO)

"IRPF - DECADÊNCIA - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação (art. 150, § 4º do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro. Recurso especial negado." (ACÓRDÃO CSRF/04-00.086, DE 22.09.2005, RELATOR CONSELHEIRA MARIA HELENA COTTA CARDOZO)

"IRPF - DECADÊNCIA - Por determinação legal o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos forem sendo percebidos cabendo ao sujeito passivo a apuração e o recolhimento independentemente de prévio exame da autoridade administrativa, o que caracteriza a modalidade de lançamento por homologação, cujo fato gerador ocorre em 31 de dezembro, tendo o fisco cinco anos, a partir dessa data, para efetuar eventuais lançamentos, nos termos do § 4º do art. 150, do Código Tributário Nacional." (ACÓRDÃO Nº CSRF/04-00.065, DE 21.06.2005, RELATOR CONSELHEIRO JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA)

De se frisar, ainda, que o tipo de lançamento a que o tributo está sujeito decorre, exclusivamente, da lei de regência de cada tributo, sendo irrelevante, para a sua caracterização, qualquer outro fator, como existência ou não de pagamento, apresentação ou não da declaração de ajuste anual e o tipo da infração supostamente cometida pelo contribuinte.

Assim, considerando que o lançamento se consumou, com a intimação da Contribuinte, em **15 de dezembro de 2006** (fls. 71), e que se refere a fatos geradores relativos a meses do ano-calendário de 2000 - que se consumou em **31 de dezembro de 2000** -, está ele totalmente afetado pelos efeitos da decadência. Isso porque, nos termos do § 4º, do artigo 150, do CTN, a partir de tal data, a administração tributária dispunha de cinco anos para a revisão do lançamento, tendo esse prazo expirado, então, em **31 de dezembro de 2005**. Logo, em **15 de dezembro de 2006**, data da ciência, já estava decaído o direito da Fazenda lançar o ano-calendário de 2000.

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso para acolher a preliminar suscitada e reconhecer os efeitos da decadência do direito da Fazenda lançar, relativamente ao ano-calendário de 2000.



Ainda que eventualmente fosse superada a preliminar de decadência, em relação aos recibos de Adriana Pizzo Gusson, não vislumbro os motivos que levaram a Autoridade Administrativa a rejeitá-los, vindo a instaurar, inclusive, representação penal contra a Contribuinte com a aplicação da multa qualificada de 150%. Também, em relação aos demais recibos do ano de 2000, o entendimento desse Julgador é o mesmo em relação ao ano de 2002, como será demonstrado logo abaixo.

No entanto, uma vez superado o ano de 2000 pela decadência mister se faz passar à análise do ano de 2002, ano não abrangido pela perda de direito.

Em relação à multa qualificada não vislumbro qualquer justificativa que autorize a sua aplicação nestes autos. Tampouco percebo a caracterização de intuito doloso ou de fraude por parte da Contribuinte, a que se refere o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96.

Assim, ainda que se trate de glosa de despesas médicas, perfeitamente aplicável à hipótese a Súmula 15 deste 1ª CC, *verbis*:

“A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”

Desqualifico, pois, a multa impingida à Recorrente, por ausência dos pressupostos que lhe são ensejadores, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Como já dito mais acima a presente lide envolve a glosa de despesas médicas em função da recusa por parte da D. Autoridade Fiscal em aceitar os recibos apresentados pela Contribuinte Recorrente. Segundo tal Autoridade tais recibos são imprestáveis pois não retratam os serviços prestados ou comprovados.

No entanto, com a devida vênia, ousou discordar do entendimento da D. Autoridade Autuante.

O simples cotejo dos Recibos, dos quais a análise limito àqueles datados do ano de 2002, não abrangidos pela decadência, extrai-se que:

- Às fls. 41/44 - Recibos de tratamento psicológico - Dra. Márcia Favaro.
- Às fls. 45/48 - Recibos de Terapia ocupacional - Dra. Telma Camponez Limongi.
- À fl. 49 - Recibo de tratamento odontológico - Dra. Vera Lúcia Odas.

Ora, tais recibos de fls. 41/44, indicam o profissional que prestou os serviços, o valor pago, a quem foram prestados os serviços, a data, o tipo de serviço prestado (o qual diga-se é guardado por sigilo profissional) bem como a assinatura e o número de registro no Cadastro Regional de Psicologia - CRP da psicóloga, nº 06/56530-3.

Em relação aos recibos de fls. 45/48, estes de terapia ocupacional, igualmente indicam o profissional que prestou os serviços, o valor pago, a quem foram prestados os serviços, a data, o tipo de serviço prestado, o endereço da Profissional, bem como a assinatura e

o número de Conselho Regional de Fisioterapia e Terapia Ocupacional - CREFITO da profissional, nº 3/1120-TO.

Por derradeiro, em relação ao recibo de tratamento odontológico de fls. 49, as mesmas informações são prestadas, acrescidas do CPF da Profissional, bem como do seu registro perante o Conselho Regional de Odontologia, nº 57.425.

Portanto, ainda que existam pequenos detalhes que deixaram de ser informados, o que se depreende, com tranqüilidade, é que os serviços foram prestados. Não há prova alguma nos autos em sentido contrário.

O que se deve evitar é que se refutem os elementos probantes complementares produzidos pelo Contribuinte, com base em presunções, suposições e conclusões pessoais e subjetivas, sem que se tenha realizado nenhuma diligência sequer, para se certificar sobre a veracidade das informações trazidas pelo Contribuinte.

O fato é que o Recorrente, desde a fase impugnatória trouxe aos autos os recibos e jamais de recusou a prestar qualquer informação no sentido de colaborar com a investigação.

O que não se pode admitir é a transformação de uma presunção relativa em absoluta, na medida em que o contribuinte não traz aos autos aqueles exatos elementos que o Fisco quer (por exemplo, prova de pagamento em cheque, exames médicos), uma vez que a legislação não impõe quais são esses documentos comprobatórios complementares. Se o Fisco não está satisfeito com os trazidos pelo contribuinte, cabe a ele, portanto, proceder à confirmação do que o contribuinte produziu, o que não fez neste processo.

Ante ao exposto, oriento o meu voto no sentido de considerar decaída a exigência relativa ao ano-calendário de 2000, e, em relação ao ano-calendário de 2002, não abrangido pela decadência, voto no sentido de conhecer do recurso e, no mérito, dar-lhe provimento para o fim de restabelecer todas as despesas médicas glosadas.

Sala das Sessões - DF, em 20 de outubro de 2008


JÚLIO CEZAR DA FONSECA FURTADO

Voto Vencedor

Conselheira AMARYLLES REINALDI E HENRIQUES RESENDE, Redatora

Com a devida vênia do nobre relator da matéria, Conselheiro Júlio Cezar da Fonseca Furtado, permito-me divergir quanto à contagem do prazo decadencial, à imposição de multa de ofício qualificada e à necessidade de comprovação do efetivo desembolso das despesas médicas que não ensejaram o lançamento de multa de ofício qualificada.

Preliminarmente, no tocante à decadência do direito de lançamento relativo ao exercício 2001, ano-calendário 2000, cumpre observar que houve a formalização de exigência tanto com acréscimo de multa de ofício de 75% quanto de 150%, da qual a interessada foi cientificada em 15/12/2006 (fls. 71).

Ora, havendo infrações em que foi lançada multa de ofício qualificada (150%), pela constatação de evidente intuito de fraude, não se conta o prazo decadencial nos termos defendidos pela recorrente, a saber, nos moldes do art. 150, § 4º, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional - CTN, a seguir transcrito:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

Em tal caso, a contagem do prazo decadencial observa a regra geral estabelecida no art. 173, I, do CTN, ou seja, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado:

"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;"

Sendo assim, para esse exercício, todo o lançamento estaria tempestivo.

Desse modo, é indispensável verificar a ocorrência (ou não) do dolo, fraude ou simulação. E, conforme será devidamente explicitado a seguir, está configurado nos autos o evidente intuito de fraude. Portanto, não há falar em decadência.



Quanto ao mérito, no tocante às despesas médicas, nos termos do art. 8º, inc. II, alínea “a” da Lei nº 9.250, de 1995, na declaração de ajuste anual, para apuração da base de cálculo do imposto, poderão ser deduzidos 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, restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativos ao seu tratamento e ao de seus dependentes.

De acordo com o § 2º, III do precitado dispositivo, a dedução fica condicionada ainda a que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e CPF ou CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Por sua vez, o art. 73 do Decreto nº 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, dispõe:

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

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. No caso de falsidade dos recibos, cabe ao fisco a prova, com fulcro no art. 389 do Código de Processo Civil. Nesta hipótese, a multa de ofício aplicável é a prevista na Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inciso II, reproduzido a seguir:

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

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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

Por oportuno, confira-se a redação da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, arts. 71, 72 e 73:

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 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, ou 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 no artigo 71 e 72.

No caso, as glosas relativas à profissional Adriana Pizzo Gusson, acertadamente ensejaram a aplicação da multa qualificada. Isso porque para a profissional em questão foi emitida súmula de documentação tributariamente ineficaz abrangendo os anos-calendário em apreço. O contribuinte, por sua vez, não logrou carrear aos autos elementos de prova seja da efetividade dos serviços alegados, seja dos correspondentes pagamentos. Portanto, os recibos em seu poder são inidôneos e sua utilização para fins de reduzir a base de cálculo do imposto devido configura o evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Dessa forma, por expressa previsão legal, a multa aplicável é a qualificada.

Quanto às demais glosas, a autuação não está fundamentada na falsidade dos documentos. Está, isto sim, alicerçada na falta de comprovação do efetivo pagamento e prestação dos serviços. A falta desses elementos não implica, necessariamente, falsidade documental, mas, sim, a imprestabilidade desses recibos para fruição do benefício fiscal.

Observe-se que a lei pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre, como visto anteriormente, no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para a recorrente a obrigação de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, acarreta 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, à interessada apresentar elementos que dirima qualquer dúvida que paire a esse respeito sobre o documento. Não se presta, por exemplo, para comprovar a efetividade de pagamento, a mera alegação de que foi efetuado por meio de moeda em espécie. Não é este o meio usual de pagamento adotado pelas pessoas, mormente quando os valores envolvidos são representativos.

A dedução de despesas médicas na declaração da contribuinte, portanto, está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados. Assim, para gozar as deduções com despesas médicas, não basta à contribuinte a disponibilidade de simples recibos, cabendo a esta, se questionada pela autoridade administrativa, comprovar, de forma objetiva a efetiva prestação do serviço médico e o pagamento realizado.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 20 de outubro de 2008


AMARYLLES REINALDI E HENRIQUES RESENDE