



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

Processo nº	14120.000292/2005-41
Recurso nº	152.837 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex.: 2000 a 2003
Acórdão nº	102-48.886
Sessão de	23 de janeiro de 2008
Recorrente	EIMAR SCHRODER ROSA
Recorrida	2ª TURMA/DRJ-CAMPO GRANDE/MS

Acórdão retificado com base no art. 58 do RI / CC.  
 Vide Despacho Saneador nº 454, de 04/07/2008, que passa a ser parte integrante deste.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**  
 Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003

**EMENTA - IRPF. DECADÊNCIA.** O parágrafo 4º. do artigo 150 do CTN estabelece o prazo decadencial quinquenal, cujo termo inicial é a data da ocorrência do fato gerador. Regra aplicável em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação. Hipótese de lançamento decorrente de glosa de despesas com instrução relativa ao ano calendário de 1999, apenada com multa de ofício, considerado decadente.

**IRPF. DECADÊNCIA.** Hipótese de glosa de despesa médica relativa ao ano calendário de 1999, apenada com multa qualificada. Caracterizada a presença de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial é aquele estabelecido pelo artigo 173, I do CTN. Mantida a glosa, bem como, a qualificação da multa.

**IRPF. GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS.** A apresentação de recibos emitidos por profissionais prestadores de serviços médicos e similares que não atendem os requisitos estabelecidos na legislação de regência, não se prestam à dedutibilidade, cabendo portanto, a manutenção da glosa. Contudo, a ausência de prova de fraude, dolo ou simulação afasta a multa qualificada, mantendo-se a de ofício. Mantida a glosa das despesas médicas e similares apenas com multa de ofício.

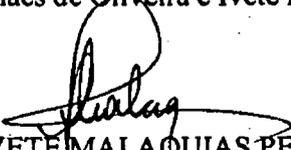
Preliminar de decadência acolhida.

Recurso provido. *f*

1

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência para despesas de educação no ano de 1999. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka e Núbia Matos Moura. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, para afastar a qualificação da multa nas despesas médicas no ano calendário de 2002, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.

  
IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO  
PRESIDENTE

  
SILVANA MANCINI KARAM  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 11 MAR 2008

Participaram, ainda, do presente julgado, os Conselheiros: JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES (Suplente convocada) e MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA.

## Relatório

O interessado acima indicado recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela instância administrativa "a quo", pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Em razão de sua pertinência, peço vênia para adotar e transcrever como relatório deste documento, o relatório e voto da decisão recorrida, *in verbis*:

*"Eimar Schroder Rosa, acima qualificado, foi autuado a recolher o Imposto de Renda Pessoa Física que, acrescido dos juros de mora calculados até 29/04/2005 e das multas proporcionais, de ofício, de 75% e 150%, resultou no montante do crédito tributário de R\$ 47.372,24, conforme Auto de Infração e demonstrativos de fls. 34 a 44.*

2. O lançamento ocorreu em razão das seguintes glosas de despesas deduzidas indevidamente na declaração de ajuste anual relativa aos anos-calendário de 1999 a 2002:

a) despesas médicas, sendo R\$ 11.512,15 no ano-calendário 1999, R\$ 10.160,00 no AC 2000, R\$ 13.050,00 no AC 2001 e R\$ 20.000,00 no AC 2002;

b) despesas com instrução no valor de R\$ 1.700,00 no ano-calendário 1999.

3. As autuações tem por fundamento legal, quanto às despesas médicas, o art. 11 § 3º do Decreto-Lei nº 5.844/1943; arts. 8º, II, "a" e §§ 2º e 3º e 35 da Lei nº 9.250/1995; arts. 73 e 80 do RIR/1999; e com relação à despesa com instrução o art. 11 § 3º do Decreto-Lei nº 5.844/1943; art. 8º, II, "b" da lei nº 9.250/1995 e os arts. 73 e 81 do RIR/1999 (fls. 34-35). Foi aplicada a multa qualificada de 150% na parte relativa despesas médicas, e a multa de ofício de 75% quanto à despesa com instrução.

4. Apensou-se a este o processo nº 14120.000293/2005-96 - Representação Fiscal para Fins Penais (fls. 46).

5. O interessado foi intimado da autuação em 13/05/2005 (AI, fls. 34 e 44) e apresentou impugnação parcial em 08/06/2005 (fls. 51-55).

6. Preliminarmente, arguiu a decadência do lançamento quanto aos fatos geradores ocorridos em 31/12/1999, pois foi intimado em maio de 2005, após o prazo de cinco anos de que fala o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional. Citou as ementas dos Acórdãos CSRF/01.04.963 e CSRF/01-04.937 e parte do voto da Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Brito no acórdão da 6ª Câmara, bem como a orientação contida no Manual para preenchimento do imposto de renda do exercício 2003, de que se deve guardar a documentação por cinco anos, naquele caso do manual, até 31/12/2008 (cópia anexa).

7. No tocante ao mérito, argumentou que o art. 85, § 1º, letras "b" e "c" do RIR/1999, não exigem a apresentação de exames médicos, laudos, etc., nem cópias de cheques e extratos bancários, mas apenas o recibo para comprovar a realização das despesas médicas, estando exorbitando a fiscalização ao exigí-los; ademais, no caso de dúvida, deveria

*a fiscalização diligenciar junto aos profissionais beneficiários dos pagamentos. Por fim, pediu a improcedência total do lançamento.*

8. Juntou os DARFs recolhidos relativos aos ano-calendário de 2000 e 2001 (fls. 57-58). Foi feita a imputação de pagamento (fls. 50).

9. *A impugnação preenche os requisitos legais de admissibilidade e dela conheço.*

10. *A autuação ocorreu em razão das glosas de despesas médicas relativas aos anos-calendário 1999 a 2002; e de despesas com instrução do ano-calendário 1999.*

11. *O contribuinte impugnou, quanto às despesas médicas, apenas as glosas dos anos-calendário 1999 e 2002 (v. fls. 51). Com relação aos anos-calendário 2000 e 2001, foram recolhidos os impostos apurados (R\$ 2.794,00 e R\$ 3.588,75) com os respectivos acréscimos, consoante de vê dos DARFs às fls. 57-58, não obstante os pagamentos alocados não tenham observado a impugnação (fls. 50), sendo imputados em períodos diversos, ao que parece em razão da data errônea do período de apuração constantes dos referidos DARFs (fls. 57-58), mas que deve ser retificado.*

12. *No tocante à preliminar de decadência, é de ver-se que o imposto de renda da pessoa física é modalidade de tributo lançado por declaração ou misto (v. Prof. Ruy Barbosa Nogueira, Curso de Direito Tributário, Saraiva, 14a, ed., 1995, p. 225), logo, o prazo para a sua constituição começa a fruir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado, conforme dispõe o art. 173, I, do Código Tributário Nacional.*

13. *Na espécie, tratando-se de lançamento de ofício, igualmente aplica-se o referido mandamento legal, conforme se decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais (MF) no Ac.CSRF/01-2.158, sessão de 17/03/1997, cuja ementa reza: "O período a ser considerado de ocorrência da decadência nos casos de pessoa jurídica, em se tratando de lançamento de ofício, é a regra geral contido no Código Tributário Nacional que remete ao artigo 173, inciso I e II e Parágrafo Único, ou seja, o lançamento só pode ser efetuado dentro de 5 anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".*

14. *O imposto de renda aqui discutido refere-se a glosas de deduções indevidas na declaração de ajuste anual do ano-calendário de 1999, tendo o contribuinte apresentado sua declaração em 18/04/2000 (fls. 21). Tais deduções (despesas médicas e com instrução), por serem anuais, só foram levadas ao conhecimento do Fisco em abril de 2000, quando declaradas. Logo, o prazo decadencial começou a correr a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser lançado, ou seja, da apresentação da declaração —, pois só a partir dessa data é que o fisco poderia verificar a regularidade das informações declaradas —, iniciando-se em 1º/01/2001 e vencendo-se em 31/12/2005. Tendo o lançamento sido notificado ao contribuinte em 13/05/2005 (fls. 34), incorreu a decadência.*

15. *Aliás, esse é o prazo para guarda de documentos relativos a pagamentos informados na declaração de rendimentos, conforme consta em todos os manuais para preenchimento do IRPF endereçados aos contribuintes. No manual relativo ao exercício 2000, ano-calendário 1999 (pág. 48), constou expressamente: "Não é necessário anexar os comprovantes à declaração. Conserve-os em seu poder até 31 de dezembro de 2005, à*

disposição da Secretaria da Receita Federal". Ou seja, a própria SRF está a dizer, por outras palavras, que o contribuinte deve guardar os documentos relativos à sua declaração pelo prazo de decadência contado a partir do 1º dia do ano seguinte ao da entrega da declaração que, no caso do ano-calendário 1999, vai até 31/12/2005.

16. Por todas essas razões, rejeito a preliminar de decadência argüida.

17. Quanto ao mérito, no tocante às despesas com instrução nada foi alegado. E no que se refere às despesas médicas, o impugnante limitou-se a questionar a exigência fiscal de comprovação das despesas por meio de outros elementos (cópias de cheques, extratos, exames etc.), argumentando que bastam os recibos para comprovar os pagamentos.

18. Passemos a examinar as despesas médicas de 1999 e 2002.

19. Dispõe a legislação pertinente, Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que dá sustentação à autuação:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

§ 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.

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irrecorrível na esfera administrativa.

§ 3º (...)

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os 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 dentárias.

§ 1º O disposto neste artigo:

I - (...)

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 Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento. (...)

20. Temos adotado para formar a nossa convicção quanto à matéria em discussão, nos termos da primeira parte do art. 29 do Decreto n.º 70.235/1972, os seguintes critérios, dentre outros, colhidos nos autos bem como na doutrina e jurisprudência administrativas: f

- *Deduções exageradas em relação ao rendimento bruto (RIR/1999, art. 73, § 1º, acima transcrito), ensejam maior comprovação da despesa incorrida, nos termos do citado dispositivo legal, mormente quando não é acompanhada da indicação de um único cheque que tivesse sido utilizado no pagamento da despesa médica e note-se que foram juntados aos inúmeros recibos (v. fls. 08 a 19) e nenhum deles teria sido pago por meio de cheque!*

- *A posterior juntada de documento exarada pelo profissional ratificando a prestação de serviço, inverte o ônus da prova, cabendo à fiscalização comprovar que inexistiu a prestação de serviços. Nesse sentido o Acórdão 1º CC nº 104-17.466 (DOU de 24/08/2000): "A posterior juntada de prova documental que ratifique a realização de despesa médica deve ser considerada para que seja admitida a dedução". Nesse mesmo sentido, há decisões de que não basta o simples recibo para comprovar o pagamento, devendo ser corroborado com outras provas: Ac. 102-44.154 (DOU 14/06/2000), Ac. 102-46.095 (DOU de 31/10/2003).*

- *O tratamento particular é exceção e não regra quando o contribuinte possui plano de saúde.*

- *Para serem aceitos, os recibos devem preencher os requisitos legais previstos na legislação tributária acima transcrita, bem como no Código Civil de 1916, artigo 940, o qual dispõe que deles devem constar o valor, a espécie da dívida quitada, o nome do devedor ou quem por ele pagou, o tempo e o lugar do pagamento e assinatura. O mesmo dispõe o atual Código Civil (Lei nº 10.406/2002 - art. 320). Assim, os recibos que não trazem todos os elementos constantes da legislação não podem ser aceitos.*

- *É bem verdade que a lei não exige que se prove a despesa médica mediante a apresentação de exames laboratoriais e outros, mas o contribuinte de boa-fé que não estiver munido de recibos regularmente emitidos e não apresente os cheques que teria utilizado nos pagamentos, deve munir-se de todos os elementos que conseguir para comprovar as despesas, conforme já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, última instância administrativa do Ministério da Fazenda, no Ac. nº CSRF/01-1.458/92 (DOU de 19/01/1995): "Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo, sem vinculação do pagamento ou a efetiva prestação de serviços. Essas condições devem ser comprovadas quando restar dúvida quanto à idoneidade do documento". (v. ainda os acórdãos do 1º Conselho de Contribuintes n.ºs. 101-43.935 - DOU de 29/12/1999, 102-44.154 DOU de 14/06/2000, Ac. 102-44.452, p. final - DOU 27/12/2000).*

21. *Na espécie, o impugnante declarou ter pago R\$ 11.512,15 em 1999 à Sociedade Beneficente de Campo Grande (Santa Casa), no entanto não apresentou nenhum comprovante de despesa, tendo a Santa Casa informado que o contribuinte e seus dependentes não constam nos sistemas de atendimento particular daquela entidade (v. fls. 20).*

22. *Quanto às despesas médicas do ano-calendário 2002, no montante de R\$ 20.000,00, foram indicados como beneficiários os seguintes profissionais:*

- a) R\$ 2.000,00 à dentista Regina Célia Goya Coelho;*
- b) R\$ 6.000,00 ao psicólogo Alencastro M. Alves Neto;*
- c) R\$ 6.000,00 ao fisioterapeuta Baldomero Antonio K. da Silva, e*
- d) R\$ 6.000,00 à fisioterapeuta Fabiana Galharte de Figueiredo.*

23. *Trata-se de valores elevados, tendo o contribuinte apresentado tão-somente recibos simples que não trazem sequer o dia da emissão (v. cópias às fls. 08 a 19; os origináís estão na RFFP, apensada, fls. 12-23).*

24. *Não houve apresentação de nenhum cheque comprovando pagamento, nem o impugnante juntou qualquer declaração confirmando o recebimento, consoante os princípios acima elencados. A maior parte dos pagamentos refere-se a fisioterapia, no entanto não foi trazido aos autos nenhum atestado recomendando o tratamento.*

25. *Note-se, mais, que em 2002 para um rendimento bruto de R\$ 66.976,06 o contribuinte declarou despesas médicas de R\$ 20.000,00, cerca de 30% daquele (fls. 30).*

26. *Logo, é de se manter as glosas impugnada.*

27. *Destarte, restaram mantidas as glosas de despesas com instrução, ano-calendário 1999, cujo imposto apurado foi de R\$ 467,50, com a multa aplicada de 75% (fls. 39), bem como as despesas médicas com a multa qualificada de 150%, sendo R\$ 3.165,85 relativa ao ano-calendário 1999 (fls. 39), e R\$ 5.500,00 relativo ao ano-calendário 2002 (fls. 42). Os valores apurados dos anos-calendário 2000 e 2001 (fls. 40-41), já foram recolhidos (fls. 57-58), cabendo ao órgão preparador efetivar a alocação correta, conforme exposto no item 13 supra.*

28. *Em face do exposto e considerando tudo mais que dos autos consta, rejeito a preliminar de decadência e voto pela manutenção integral do Auto de Infração de fls. 34-44, cabendo à repartição de origem prosseguir na cobrança da parte devida, conforme demonstrado acima."*

No Recurso Voluntario, o interessado em síntese, ratifica as razões já conhecidas.

É o relatório. 

## Voto

Conselheira SILVANA MANCINI KARAM, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende a todos os pressupostos de admissibilidade, cabendo, portanto dele se conhecer.

Registro inicialmente que a autuação contempla fatos geradores do ano calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002. A impugnação e recursos contemplam somente os lançamentos de 1999 e 2002, posto que o interessado efetivamente pagou os valores relativos aos demais exercícios. Discute-se nesta instância, portanto, os lançamentos do ano calendário de 1999 e 2002 exclusivamente.

### DESpesas MÉDICAS HAVIDAS JUNTO À SANTA CASA DE CAMPO GRANDE – MS, APENADAS COM MULTA QUALIFICADA

O lançamento em discussão trata da glosa de despesas médicas e despesas com instrução. Com referência à despesa lançada pelo interessado relativa à Santa Casa de Campo Grande – MS, a autoridade fiscal intimou a entidade que informou não ter localizado em seus registros a prestação de serviços médicos ao interessado ou aos seus dependentes (v.fl.20). Foi este fato que gerou a glosa da despesa junto à Santa Casa de Campo Grande, deduzida no ano calendário de 1999, apenada com multa qualificada.

O interessado não traz qualquer documento, ou seja, não opõe qualquer contra prova àquelas trazidas pela autoridade fiscal. Portanto, correta a manutenção da glosa, bem como, a qualificação da multa em face das informações prestadas pela Santa Casa.

Neste item, o interessado suscita preliminar de decadência com fundamento do parágrafo 4º, art. 150 do CTN, considerando que o auto de infração foi lavrado em 11.05.2005 e a ciência ocorreu em 13.05.2005. Contudo, em face à qualificação da multa e a ausência de contra prova trazida pelo interessado, o prazo decadencial deve ser aquele apontado no artigo 173, I do CTN., cujo termo inicial se deflagra somente a partir do 1º dia do ano seguinte aquele em que o Fisco poderia ter feito a autuação. Resta, portanto, afastada a preliminar de decadência suscitada pelo interessado em relação a mencionada despesa médica, pois em caso de dolo, fraude ou simulação não se pode aplicar o parágrafo 4º, artigo 150 do CTN.

### DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS e similares HAVIDAS COM DENTISTA, FISIOTERAPEUTAS E PSICOLOGOS – ANO CALENDÁRIO DE 2002.

Foram objeto de glosa também, as despesas havidas com os outros profissionais da área da saúde. O interessado em sua defesa apresenta exclusivamente recibos, os quais foram apensados ao processo de representação fiscal para fins penais. A DRJ em seu julgamento aponta que o rendimento do interessado no referido ano calendário foi de R\$ 66.976,06 e a dedução praticada naquele mesmo período a título de despesas médicas foi da ordem de R\$ 20.000,00, consideradas, portanto, elevadas em relação à renda anual apresentada.

A glosa dessas despesas também foi acompanhada da multa qualificada. O interessado em sua defesa alega que caberia à autoridade fiscal diligenciar junto aos profissionais emitentes dos recibos a efetiva prestação de serviço.

Entendo que, neste caso, tem razão o interessado quando afirma que caberia à autoridade fazendária diligenciar na busca de provas inequívocas da fraude apontada pela multa qualificada. O ônus probatório da prática de dolo, fraude ou simulação apenas com multa qualificada deve ser quem alega, afastada qualquer hipótese de presunção.

Com estas considerações entendo que apenas a apresentação dos recibos não ofertam a necessária segurança de dedutibilidade da despesa. Cabia na hipótese ao interessado, atender a intimação da autoridade fiscal e buscar outros meios de prova de realização do serviço, tais como, laudo profissional, cópia de cheque, etc. De outro lado, não há prova de fraude que permita a manutenção da multa qualificada. Assim, com relação às despesas médicas havidas no ano calendário de 2002, no valor de R\$ 20.000,00 afasto a qualificação e mantenho a glosa apenas com multa de ofício de 75%.

Registro por fim que os recibos apresentados pelo interessado sequer mencionam o endereço dos prestadores de serviços médicos, não atendendo aos requisitos mínimos de admissibilidade, conforme determina a legislação de regência. (Lei nº 9250 de 1995, artigo 5º, §2º e 8º, inciso II, letra "a" e § 2º; RIR 99 art. 80; IN SRF nº 208, de 2002, artigo 16, § 4º e IN SRF nº 15/2001, artigo 40)

#### DESpesas COM INSTRUÇÃO HAVIDAS NO ANO CALENDÁRIO DE 1999.

As despesas com instrução no montante de R\$ 1.700,00, havidas no ano calendário de 1999, foram glosadas e apenas com multa de ofício de 75%.

Nesta hipótese é de se acolher a preliminar de decadência suscitada pelo interessado, mediante a aplicação do parágrafo 4º, do artigo 150 do CTN, segundo o qual o prazo decadencial se deflagra a partir da ocorrência do fato gerador, ou seja, 31.12.1999.

#### CONCLUSÃO

Em conclusão, voto (1º) por ACOLHER a preliminar de decadência do lançamento relativo às despesas com instrução havidas no ano calendário de 1999, e no mérito, voto (2º) pela manutenção da glosa e qualificação da multa das despesas médicas praticadas no ano calendário de 1999 e (3º) para AFASTAR a qualificação da multa das despesas do ano calendário de 2002, mantendo-se a glosa das despesas e a aplicação de multa de ofício de 75%.

É o voto.

Sala das Sessões – DF, em 23 de janeiro de 2008.



SILVANA MANCINI KARAM