



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

Processo n° 16408.001016/2006-91
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-007.605 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2019
Matéria IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente GETÚLIO ALVINO SILVA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

DEDUÇÕES INDEVIDAS DE DEPENDENTES, DESPESAS MÉDICAS, PENSÃO JUDICIAL, INSTRUÇÃO E PREVIDÊNCIA PRIVADA/FAPI.

Para fins de dedução na Declaração de Ajuste Anual, todas as despesas estão sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea. São restabelecidas as despesas comprovadas com documentação hábil e idônea.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%.

A prática dolosa e reiterada tendente a reduzir expressivamente o montante do imposto devido para evitar ou diferir o seu pagamento, bem como para a obtenção de restituições indevidas, enseja a aplicação da multa qualificada. A redução legal das multas de ofício está prevista na legislação tributária para o momento do recolhimento ou parcelamento do crédito tributário, observados os prazos estabelecidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: : Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, Francisco Ibiapino Luz, Paulo Sergio da Silva, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Gabriel Tinoco Palatnic (Suplente Convocado), Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto de decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada contra lançamento de IRPF, exercícios 2001 a 2004, anos-calendário de 2000 a 2003, no valor de R\$ 61.38.331,00 de imposto, R\$ 46.374,50 de multa de ofício de 75% e 150%, prevista no art. 44, I e 11, da Lei 9.430/96, e R\$ 3.899,02 de multa e acréscimos legais, em face da apuração das seguintes infrações:

(i) omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas;

(ii) dedução indevida de despesas médicas;;

(iii) omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada

(iv) omissão de ganhos de capital na alienação de moeda estrangeira; e

(iv) complementação de multa de ofício qualificada incidente sobre glosas de deduções já apuradas e lançadas no auto de infração lavrado aos 23/12/2005, objeto do PA de nº 10940.002993/2005- 19, conforme item 8 do Relatório da Ação Fiscal de fls. 689/736, que é parte integrante deste Auto de Infração.

Notificado do lançamento, o recorrente apresentou impugnação, instruída com documentos, alegando, em síntese:

- decadência do direito do Fisco de constituir os créditos tributários relativamente ao período de 01/2000 a 08/2001, nos termos do art. 150, § 4º do CTN;

- que os valores recebidos de PASS e Clinihauer foram englobados dentre os rendimentos declarados como recebidos de pessoas físicas;

- que não há omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários, uma vez que tiveram origem em rendimentos e sobras de caixa apontados em sua DIRPF. Além disso, diz que a acusação está sustentada em simples presunção, ferindo os princípios da legalidade, tipicidade e verdade material, sendo, portanto, nulo o lançamento. Acrescenta que que foram infringidas as disposições do art. 849, S 2º, II, do RIR/1999, foram tributados valores inferiores a R\$ 12.000,00 nos meses 03, 04 e 10/2001, além de terem sido tributados com base na tabela anual em vez da tabela mensal, conforme detennina o § 3º do mesmo dispositivo legal;

- que é improcedente a tributação do ganho de capital na alienação de moeda estrangeira, pois ocorrida no mês de aquisição da moeda, ferindo regras dos arts. 117 e 138 do RIR/1999, que autoriza a tributação dos ganhos na data da alienação, jamais na de aquisição.

- que a dedução das despesas médicas e odontológicas está amparada no art. 80 do RIR/1999, pois foram todas amplamente provadas pelos recibos e demais documentos fornecidos pelos prestadores de serviço. Aduz que o referido artigo não faz menção quanto à necessidade de habilitação e inscrição no órgão competente e manutenção do endereço cadastral atualizado. Em relação ao plano de saúde Unimed, afirma que os beneficiários Eduardo (filho), Justina (mãe) e José Henrique (pai), tiveram os benefícios cancelados aos 06/02/1997, 10/03/1998 e 30/06/1994, respectivamente, não procedendo, por conseguinte, as glosas efetuadas;

- que não houve ação dolosa, nem comprovação de evidente intuito de fraude, nos termos da Lei 4.502/64, a ensejar a aplicação da multa qualificada de 150%.

- por fim, requer a improcedência do lançamento.

A DRJ jugou o lançamento procedente em parte, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

PRAZO DE DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

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

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. TRIBUTAÇÃO.

Mantém-se a tributação dos rendimentos recebidos de pessoa jurídica, quando o contribuinte não acostar aos autos documentos comprovando que os rendimentos auferidos foram incluídos dentre os consignados como recebidos de pessoas físicas na declaração de ajuste.

GANHO DE CAPITAL. MOEDA ESTRANGEIRA. FATO GERADOR. EQUIVOCO.

Cancela-se a exigência decorrente de ganho de capital obtido na alienação de moeda estrangeira, quando constatado equívoco na data de ocorrência do fato gerador.

LANÇAMENTOS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997 a Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 42 autoriza a presunção de

omissão com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

EXCLUSÃO DA BASE TRIBUTÁVEL. DEPÓSITOS INDIVIDUALMENTE IGUAIS OU INFERIORES A R\$ 12.000,00.

Na determinação da receita omitida devem ser excluídos os depósitos de valor individual igualou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil Reais), desde que o seu somatório, dentro do Ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00.

DEDUÇÕES. DESPESAS COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos, sobretudo quando restar dúvida quanto à idoneidade do documento.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Demonstrada a intenção deliberada do contribuinte de deduzir despesas inexistentes com a intenção dolosa de deixar de recolher o tributo devido aos cofres públicos, torna-se perfeitamente aplicável a multa qualificada de 150%.

Lançamento Procedente em Parte

Notificado dessa decisão aos 21/02/07 (fls. 834), o contribuinte apresentou recurso voluntário aos 05/03/07 (fls. 835 ss.), no qual, em suma, reitera os argumentos constantes de sua impugnação.

Sem contrarrazões.

Houve representação fiscal para fins penais.

É o relatório.

Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini - Relatora

O recurso é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele conheço.

Decadência - Multa Qualificada

O recorrente alega decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário relativamente ao período de 01/2000 a 08/2001, nos termos dos arts. 899 do RIR/99 e 150, § 4º do CTN, uma vez que foi notificado do lançamento apenas aos 14/09/06. Cita julgados do TRF-4 e do Conselho de Contribuintes no sentido de que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do CTN, contando-se o prazo de cinco anos a partir da data do fato gerador.

A decisão recorrida entendeu aplicável ao caso o art. 173, I do CTN uma vez que em se tratando de lançamento correspondente a omissão de rendimentos e dedução indevida da base de cálculo do imposto de renda, esses valores somente são conhecidos pelo fisco quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual pelo contribuinte, momento a partir do qual é possível fazer qualquer exigência em relação a esses fatos, motivo pelo qual a regra decadencial aplicável à hipótese. a do art. 173, I do CTN.

Pois bem.

O critério de determinação da regra decadencial (art. 150, § 4º ou art. 173, I do CTN) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, conforme definido pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do REsp nº 973.733-SC, processado sob o regime dos recursos resrepresentativos de controvérsia do art. 543-C do antigo CPC/73, atualmente regulado pelo art. 1036 do CPC/2015, entendimento de aplicação compulsória por este tribunal administrativo, por força do art. 62, § 1º, "b", do RICARF (na redação das pela Portaria MF nº 329/2017).

Desse modo, se o sujeito passivo antecipa o pagamento do tributo, mas em valor inferior ao efetivamente devido, o prazo para a autoridade administrativa se manifestar se concorda ou não com o recolhimento tem início; não havendo concordância, deve a autoridade administrativa lançar de ofício o tributo devido no prazo determinado pelo art. 150, § 4º, **salvo se comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, casos em que se aplica o art. 173, I, do CTN.**

Expirado o prazo, considera-se realizada tacitamente a homologação pelo Fisco, de maneira que esse prazo tem natureza decadencial.

No presente caso, no curso das diligências fiscalizatórias restou suficientemente demonstrado o intuito de fraudar o Fisco por parte do recorrente, materializado pela inserção de deduções de despesas odontológicas, de fisioterapia e médicas evidentemente fictícias em sucessivas declarações de imposto de renda, de forma reiterada e continuada, com o claro objetivo de usufruir de restituições indevidas.

Com efeito, o Relatório Fiscal de fls. 689/736 contem descrição minuciosa dos fatos apurados ao longo das diligências fiscalizatórias, das respostas às intimações fiscais por parte do recorrente, como de diligências junto aos próprios prestadores dos serviços.

Dentre várias situações, no mínimo, emblemáticas, que foram constatadas pelo r. auditor fiscal, destaca-se seguinte trecho constante do Relatório Fiscal:

- o recorrente, ao longo do ano de 2000, teria sido submetido a tratamento com dois profissionais domiciliados em cidades distintas: Celso Ferreira (Curitiba-Pr.), com o qual teria efetuado gastos com tratamentos de R\$ 11.500,00 e Edson Cecílio França (Apucarana-Pr), com gastos no montante de R\$ 10.000,00. Pelas informações colhidas dos recibos apresentados e prestadas pelos profissionais, teriam sido realizados tratamentos simultâneos com ambos durante vários meses daquele ano, sendo a maior parte deles relativos a trabalhos de próteses dentárias. Verificam-se, também, alguns atendimentos de manutenção, que foram realizados pelo profissional Carlos Alberto Lima Cardoso (Porto União-SC).

*No início de 2001, entre os meses de fevereiro e março, , voltariam a existir tratamentos cruzados e simultâneos com os mesmos profissionais, relativos a implantes, próteses e procedimentos cirúrgicos. Neste período, o fiscalizado teria desembolsado R\$ 10.000,00 em favor do profissional Edson Cecílio França e de R\$ 9.000,00 em favor de Celso Ferreira. Em agosto e outubro de 2001, novos tratamentos em paralelo, relativos a próteses dentárias teriam sido realizados pelos profissionais Nelson Crinchev e Edson Cecílio França, ambos com domicílio em Apucarana- PR, pelos quais o fiscalizado teria desembolsado R\$ 3.500,00 em favor do primeiro e R\$ 10.000,00 em favor do segundo. O profissional Nelson Crinchev afirma ter realizado trabalhos de próteses referentes a "07 elementos provisórios em resina Ivoclayr com preparo biselado na arcada superior. Dentes 13-12-11-21-22-23-24" no período de 18/08/2001 a 20/10/2001. Observamos que o CD Edson Cecílio França também relata ter realizado preparos e moldagens para ponte fixa provisória nos dentes 13-21-23-26 em 16/05/2000. **Ou seja, o mesmo tipo de trabalho, na mesma área da arcada do paciente, em pouco mais de um ano. Em outubro e novembro de 2001 verificamos também alguns atendimentos clínicos realizados pelo profissional Carlos Alberto Lima Cardoso.***

No ano de 2002 consta entre os procedimentos realizados a remoção de um implante que teria sido realizado pelo profissional Edson Cecílio França no mês de junho e alguns atendimentos clínicos realizados no mês de agosto de 2002 pelo profissional Carlos Alberto Lima Cardoso. Mas só existem recibos de honorários no período para este último.

Entre os meses de janeiro a setembro de 2003, observamos a existência de procedimentos que teriam sido realizados simultaneamente, desta vez entre os profissionais Edson Cecílio França e Jeová Ribeiro Marques Filho (Apucarana-Pr.). Foram emitidos: um recibo de R\$ 7.000,00 em maio, e outro recibo no valor de R\$ 9.800,00, emitido em dezembro por Edson Cecílio França e quatro recibos no valor total de R\$ 4.000,00, por Jeová Ribeiro Marques Filho. Ainda no ano de

2003, constam atendimentos clínicos realizados pelo profissional Carlos Alberto Lima Cardoso, nos meses de maio e dezembro, com emissão de dois recibos no valor total de R\$ 420,00. O dentista Edson Cecílio relata ter feitos trabalhos no período entre abril e setembro/2003 de: "refazer prótese fixa fraturada e fixação provisória parte fixa; correção gengival e implante na região do dente 11; reparamentos dos dentes bases da ponte fixa; reembasamento da ponte fixa; moldagem e provas de casquetes; provas ponte fixa em metal e em cerâmica; e cimentação definitiva de ponte fixa em metalo cerâmica". Não há especificação dos dentes envolvidos, exceto o implante que teria sido feito na região do dente 11. Já o cirurgião dentista Jeová Marques Filho afirma ter realizado trabalhos de: "Preparo moldagem e fundição de 5 núcleos metálicos e prensagem de 5 jaquetas provisórias em ivoclar".

Ao longo dos quatro anos-calendário (2000 a 2003) o fiscalizado pleiteou a dedução de despesas próprias com odontologia no montante total de R\$ 66.090,00.

3.1.8) Falta de comprovação do pagamento das despesas

De acordo com as respostas dadas pela maior parte dos profissionais que emitiram recibos odontológicos, intimados pela fiscalização, não há comprovação de que tais pagamentos tenham sido efetuados de fato, pois informam que, apesar dos valores elevados, tais pagamentos teriam sido feitos em dinheiro. Com exceção do profissional Carlos Alberto de Lima Cardoso, que apresentou o registro dos honorários em seu Livro - Caixa da atividade, nenhum outro apresentou quaisquer elementos de comprovação dos recebimentos, exceto o próprio recibo emitido.

O próprio fiscalizado também foi intimado mediante o Termo de Intimação Fiscal n. 740/05, de 28/11/05, a informar a forma de pagamentos aos profissionais e estabelecimentos relativos às despesas com saúde e apresentar os respectivos comprovantes. Na sua resposta, o fiscalizado alega que considera "humanamente impossível" lembrar especificamente como pagou cada valor, "especialmente quando se • remonta a até cinco anos atrás". Mesmo tendo supostamente pago valores bastante expressivos a profissionais estabelecidos fora de seu domicílio habitual alega não se recordar como efetuou tais pagamentos, nem tampouco apresentou qualquer comprovante de transferência ou depósito bancário.

Relata o auditor que de posse dessas informações e verificando a existência de situações bastante incomuns, como tratamentos altamente onerosos e de mesma natureza, houve por bem checar a compatibilidade dos elementos que lhe foram apresentados. Para tanto, elegeu um dos profissionais constantes do rol de supostos prestadores de serviços ao recorrente, qual seja Carlos Alberto Lima Cardoso, para prestar informações quanto à compatibilidade dos tratamentos supostamente realizados pelos demais profissionais com a estrutura bucal do seu paciente.

Esclarece que a escolha desse profissional decorreu do fato de ser o único estabelecido no mesmo domicílio do fiscalizado, por ser, de acordo com a documentação apresentada (ficha clínica), o profissional que há mais tempo cuidava da saúde bucal do referido paciente e, também, por ter sido o profissional que comprovou de forma cabal tanto a realização dos serviços quanto o registro do recebimento em seu Livro-Caixa, além dos valores dos recibos emitidos serem também mais módicos e razoáveis em comparação aos demais.

Desse modo, a fiscalização tomou por termo o depoimento livremente prestado por Carlos Alberto Lima Cardoso, que informou que:

1 - Que exerce a profissão de cirurgião dentista, desde o ano de 1978, e que possui ainda especialização em endodontia (1984), periodontia (1986/1988), implantodontia (1996/1997), aperfeiçoamento em próteses (1989), e que efetuou residência em cirurgia e traumatologiabuco-maxilo-facial (1993);

2 - Que conhece o Sr. Getúlio Alvino Silva, e que o mesmo é seu paciente desde 1985, e que fez atendimentos odontológicos ao mesmo nas áreas de clínica geral, próteses inferiores e superiores, enxertos ósseos (na área dos implantes dos dentes 46 a 47) e gengivais (inferior direita, superior direita e superior anterior) e implantes (área dos dentes 46 a 47);

3 - Que efetuou implantes dentários no paciente Getúlio no ano de 1995, na área inferior direita (dentes 46 e 47), que permanecem até hoje;

4 - Que o paciente não possui mais nenhum implante dentário em suas duas arcadas;

5 - Que o paciente Getúlio efetua tratamentos em períodos semestrais.

6 - Que o paciente efetua habitualmente os pagamentos dos honorários em cheques;

7 - Que no ano de 2004 refez um tratamento de prótese metalocerâmica na região dos dentes 13 ao 27 (arcada superior) que havia sido efetuado há cerca de três anos antes por outro profissional;

8 - Que desconhece que o paciente tenha efetuado tratamentos com outros profissionais em período anterior ou posterior ao mencionado no item anterior, salvo algum tratamento de manutenção que não tenha sido conhecido;

7 - Que não identificou nenhum trabalho de implante ou mesmo enxerto ósseo com outros profissionais;

8- Que identificou apenas trabalhos de terceiros nas arcadas do paciente, relativos a prótese que o paciente efetuou com outro profissional nos dentes 13 ao 27.

9 - Que não reconhece os procedimentos informados pelos outros profissionais à fiscalização, apresentados neste ato,

como efetivamente realizados no paciente Getúlio Silva, exceto o Informado pelo profissional Nelson Crinchev.

10 - Quereconhece a cópia reprográfica do procedimento radiológico (panorâmico)

apresentado pelo profissional Edson Ceáijo França, como sendo compatível com a estrutura dentária do paciente Getúlio Silva e que foi realizada por solicitação do deponente;

11 - Que identifica pelos sinais radiográficos dos tratamentos efetuados, que a radiografia foi realizada no ano de 2005;

12 - Que o paciente Getúlio solicitou por empréstimo a radiografia ao deponente no segundo semestre de 2005;"

Conclui a autoridade fiscal que:

Não bastasse a circunstância de não haver a comprovação do efetivo pagamento dos tratamentos especificados nos recibos assinados pelos outros profissionais, as informações trazidas pelo profissional deponente, refutam a existência dos próprios serviços odontológicos que teriam sido por eles prestados. As apurações feitas pela fiscalização demonstram que as informações dadas pelos profissionais, em respostas aos termos de intimação da fiscalização, foram prestadas em conluio com o fiscalizado, com a inserção de dados verdadeiros quanto à estrutura bucal e a serviços já realizados junto ao paciente, mas não por aqueles profissionais, visando a dar verossimilhança aos serviços supostamente prestados, indicados nos documentos apresentados à fiscalização.

Desse modo, para nós o conjunto probatório trazido aos autos pela fiscalização revela de maneira extrema de dúvidas a intenção do recorrente de se beneficiar de restituições indevidas de IR mediante a inserção de despesas fictícias em sucessivas declarações de rendimentos, estando comprovado tanto a prática do ato ilícito em si, como o dolo necessário à qualificação da multa de ofício, conforme dispõem os arts. 44, § 1º da Lei nº 9430/96¹, c.c. o art. 72 da Lei nº 4502/64².

Ademais, conforme se verifica das Declarações de Ajuste anual do recorrente nos anos-calendário de 2000, 2001, 2002 e 2003, o valor das despesas médicas deduzidas nas

¹ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

(...).

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

(...).

² 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 características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

declarações, em comparação aos rendimentos tributáveis declarados, são da ordem de **36%**, **62,3%**, **30,78%** e **23%**, respectivamente (fls. 03/14), o que não nos parece razoável.

Desse modo, diante de todos os elementos de prova constantes dos autos, entendemos sobejamente demonstrada a intenção do recorrente de obter restituições de IR indevidas de forma fraudulenta no período autuado, justificando tanto a qualificação da multa de ofício, conforme preveem arts. 44, § 1º da Lei nº 9430/96, c.c. o art. 72 da Lei nº 4502/64, quanto a contagem do prazo decadencial pela regra do art. 173, I do CTN, de modo que não se há falar em decadência no presente caso concreto.

Despesas médicas

O recorrente alega que a dedução das despesas médicas e odontológicas está amparada no art. 80 do RIR/1999, pois estão todas amplamente provadas pelos recibos e demais documentos fornecidos pelos prestadores de serviço.

Diz que referido dispositivo não faz menção quanto à necessidade de habilitação e inscrição do profissional no órgão competente e manutenção do seu endereço cadastral atualizado.

A dedução de despesas médicas e de saúde na declaração de ajuste anual tem como amparo os seguintes dispositivos do 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:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e 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:

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

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;

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

(...) (Destacamos)

O art. 80 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99) contem disposição no mesmo sentido:

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 e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

*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;*

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§ 2º Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.

§ 3º Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência

seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.

§ 4º As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.

§ 5º As despesas médicas dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

Como se constata dos dispositivos acima transcritos, a legislação somente permite a dedução de despesas médicas relativas ao tratamento do próprio contribuinte ou de seus dependentes, e desde que, ainda, os respectivos pagamentos cuja dedução se pretende sejam devidamente 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.

Pois bem.

Já tivemos oportunidade de nos manifestar anteriormente no sentido de que recibos médicos que preencham os requisitos exigidos no dispositivo legal supramencionado devem, em princípio, ser aceitos como prova de deduções de despesas médicas na declaração de ajuste anual, sendo que sua eventual não aceitação deve ser devidamente fundamentada.

No presente caso, entendemos que o conjunto probatório constante dos autos justifica que fosse exigido do contribuinte-recorrente a comprovação do efetivo pagamento das despesas apontadas nos recibos apresentados.

Com efeito, conforme já exposto, o conjunto probatório colhido nas diligências fiscalizatórias revelam a prática de conluio entre o recorrente e alguns profissionais que lhe forneceram recibos visando iludir a fiscalização com relação aos serviços que supostamente lhe teriam sido prestados.

Ademais, como já mencionamos, as Declarações de Ajuste anual do recorrente dos anos-calendário de 2000, 2001, 2002 e 2003 revelam que os valores das despesas médicas deduzidas nos períodos respectivos em relação aos rendimentos tributáveis declarados representam, respectivamente, **36%**, **62,3%**, **30,78%** e **23%** (fls. 03/14).

Para nós, essas circunstâncias, por si sós, já seriam suficientes para colocar em suspeição as informações constantes dos recibos apresentados pelo recorrente (ainda que preenchessem todos os requisitos do art. 8º, § 2º, III da Lei Nº 9250/95, o que não é o caso), justificando que se solicitasse a ele a comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas neles apontadas.

Nesse contexto, entendemos que a fiscalização não apenas poderia, como deveria solicitar do contribuinte que comprovasse o efetivo pagamento das despesas médicas apontadas nos recibos apresentados, prova esta que poderia ter sido feita, inclusive, por ocasião da interposição do recurso voluntário.

Desse modo, considerando que o recorrente não demonstrou nos autos que, de fato, efetivou os pagamentos em questão, não há como afastar a glosa das despesas médicas ora em debate.

No mais, considerando que o recurso voluntário apenas reproduz os argumentos apresentados em sede de impugnação, tendo em vista o que dispõe o art. 57, §3º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, adoto, como razões de decidir, os fundamentos da decisão de primeira instância, que reproduzo abaixo, com os quais estou de pleno acordo:

No mérito, o autuado alega que os rendimentos percebidos no ano-calendário de 2002 da PASS (R\$ 96,00) e Clinihauer (R\$ 153,00), haviam sido englobados dentre os rendimentos declarados como recebidos de pessoas físicas sem, no entanto, acostar provas incontestes de suas alegações. Assim, não há, pois, como acolher suas alegações.

Relativamente à caracterização de omissão de rendimentos pela falta de justificativa de origem de recursos dos créditos existentes em conta corrente do Banco HSBC, no ano-calendário de 2001, cumpre observar que o lançamento foi realizado sob a égide do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c o art. 4º da Lei nº 9.481, de 1997, que assim dispõe:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Ou seja, é a própria legislação estabelecendo uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento. A própria lei definiu que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão. Não havendo, portanto, a teor da Lei nº 9.430, de 1996, que embasou o lançamento, a necessidade de comprovação denexo causal.

O efeito dessa presunção legal é inverter o ônus da prova, impondo ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos, já que se trata de uma presunção legal, do tipo condicional ou relativa (jûris tantum), que, embora estabelecida em lei, não tem o caráter absoluto de verdade. De conseqüência, a falta de justificativa de origem de recursos utilizados nas operações bancárias, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos.

A respeito da Súmula nº 182 do antigo Tribunal Federal de Recursos - TFR, citada pela defesa, refere-se a momento histórico distinto, no qual não era possível formular-se uma

presunção legal com base em depósitos bancários e sinais exteriores de riqueza. Por conseguinte, não abrange o presente caso, que tem por base a Lei nº 9.430, de 1996, cuja legalidade e constitucionalidade não foi objeto de decisão judicial erga omnes, nem consta que tivesse sido judicialmente questionada pelo interessado, levando-se ainda em conta que, em face das disposições do art. 144 do CTN, aplica-se ao lançamento a legislação vigente na data da ocorrência do fato gerador. Da mesma forma, inaplicável, no presente caso, as disposições do Decreto nº 2.471, de 1988, o qual inclusive só previa o cancelamento dos lançamentos já efetuados quando da sua publicação.

(...)

Quanto à alegação de que os depósitos não justificados foram tributados com base na tabela anual em vez da tabela mensal, cumpre observar que, de fato o § 3º do art. 849 do RIR/1999, determina que "tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira".

Entretanto, a interpretação do § 3º, transcrito, há que ser feita sistematicamente, considerando o aspecto relacionado ao momento de incidência do imposto. A definição do momento da incidência do imposto consta no citado Regulamento, art. 2º, p. 2º, nos seguintes termos: "O imposto será devido mensalmente à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85. O ajuste de que trata o artigo 85 do RIR/1999 refere-se à apuração anual do imposto de renda, na declaração de ajuste anual.

As disposições relativas à tributação dos demais rendimentos sujeitos ao ajuste anual vêm corroborar o mesmo princípio, pois, embora sujeitos à tributação no mês da sua percepção com base na tabela mensal, estão sujeitos ao ajuste anual, na forma do art. 85, do RIR/1999.

Ressalte-se que nenhum dos dispositivos legais transcritos menciona que a tributação dos rendimentos caracterizados por créditos bancários não justificados configura-se como de tributação exclusiva de fonte ou tributação definitiva, a exemplo dos rendimentos das aplicações financeiras, 13º salário e ganho de capital. Dessa forma, por se tratar de presunção legal, assim como os acréscimos patrimoniais não justificados, essa omissão deve ter o mesmo tratamento dispensado aos demais rendimentos tributáveis recebidos por pessoas físicas, devendo ser consignados e tributados na declaração de ajuste anual.

Quanto à tributação do ganho de capital na alienação de moeda estrangeira, embora a autoridade lançadora tenha, no Relatório de Ação Fiscal - fls. 691/692, informado a data de alienação e apurado corretamente o ganho obtido na alienação da moeda, equivocou-se ao informar a data da ocorrência do fato gerador

Processo nº 16408.001016/2006-91
Acórdão n.º **2402-007.605**

S2-C4T2
Fl. 1.304

na descrição dos fatos do Auto de Infração, consignando como data do fato gerador a da aquisição da moeda. Assim, cabe cancelar a exigência de R\$ 210,00 de imposto e consectários legais pertinentes, ressaltando-se, no entanto, o direito de a unidade de origem, caso jugue conveniente, constituir nova exigência enquanto não decorrido o prazo decadencial.

(...).

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini