



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

**Processo n°** 18088.000746/2007-41  
**Recurso n°** 174.065 Voluntário  
**Acórdão n°** 2102-00.952 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de outubro de 2010  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** MAURO DONIZETE MALACHIAS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA**

Exercícios: 2002

**DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.**

O imposto sobre a renda pessoa física é tributo sob a modalidade de lançamento por homologação. No entanto, comprovado nos autos o evidente intuito de fraude, aplicável a regra decadencial prevista no artigo 173, inciso I, do CTN, de forma que o prazo decadencial encerra-se depois de transcorridos cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**DESPESAS MÉDICAS - FALTA DE COMPROVAÇÃO.**

~~Em conformidade com o artigo 8º, § 2º, III, da Lei nº 9.250, de 1995, todas as deduções da base de cálculo do imposto de renda estão sujeitas à comprovação, a juízo da autoridade lançadora. Assim, sempre que entender necessário, a fiscalização tem a prerrogativa de exigir a comprovação ou justificção das despesas deduzidas. Nos casos em que há elementos concretos e suficientes para afastar a presunção de veracidade dos recibos, sem que o contribuinte prove a realização das despesas deduzidas a título de tratamento médico, mantém-se a exigência do crédito tributário.~~

**MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - DESPESAS FICTÍCIAS.**

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 4.502/64. A apresentação de recibo emitido por profissional para o qual haja Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, desacompanhado de elementos de prova da efetividade dos serviços e do correspondente pagamento, impede a dedução a título de despesas médicas e enseja a qualificação da multa de ofício.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

Giovanni Christian Nunes Campos - Presidente

Vanessa Pereira Rodrigues Domene - Relatora

EDITADO EM: 11 FEV 2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura, Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Rubens Mauricio Carvalho, Acácia Sayuri Wakasugi e Carlos André Rodrigues Pereira Lima.

## Relatório

Em 29/11/2007 o contribuinte foi autuado no valor total de R\$ 9.531,64, sendo R\$ 2.806,81 de imposto, R\$ 2.514,62 de juros de mora e R\$ 4.210,21 de multa proporcional.

Com efeito, de acordo com o Auto de Infração de fls. 27/33, contra o contribuinte foi imputada a seguinte infração:

**001 - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL). DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS. Glosa de deduções com despesas médicas, pleiteadas indevidamente, uma vez não comprovadas através de documentação hábil e idônea.**

Inconformado com o lançamento de ofício levado a efeito pelo Fisco, o contribuinte apresentou sua defesa (Impugnação ao Auto de Infração) às fls. 37/46, sendo que em análise à referida defesa sobreveio decisão de primeira instância administrativa (fls. 50/60), que considerou o **lançamento procedente**, aduzido em suma que:

- **Decadência:** Sobre a arguição de decadência, no caso específico, o fato gerador do imposto sobre rendimentos sujeito ao ajuste anual aperfeiçoa-se no momento em que se completa o período de apuração dos rendimentos e deduções: 31 de dezembro de cada ano-calendário. Por outro lado, o obrigado sofre retenção do imposto de renda na fonte

pagadora ao longo do exercício, à medida que recebe rendimentos tributáveis, ou recolhe o tributo mensalmente, quando sujeitos ao Carnê-Leão.

- Excetua a regra do art. 150 os casos mencionados no seu parágrafo 4º (dolo, fraude ou simulação), quando ai se aplica a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, o qual é plenamente aplicável no presente caso.
- Para o ano-calendário de 2001, com base no artigo 173, I, do CTN, o prazo quinquenal para a constituição do crédito tributário exauriu-se em 31 de dezembro de 2007, portanto, tendo em vista que a constituição do crédito deu-se em 29/11/2007, não é pertinente a alegação suscitada, preliminarmente, de decadência.
- **Aplicação da Multa Qualificada:** No caso dos autos está caracterizado, de fato, o evidente intuito de fraude em relação à pretensão de dedução de despesas médicas com base em recibos atribuídos a profissionais que não prestaram os serviços e que não se comprovou o pagamento, uma vez que há nos autos robustas provas dos fatos descritos e o autuado não comprovou o pagamento e nem a existência real de serviços contratados.
- De consequência, há que se reputar correto o entendimento da autoridade lançadora de que o procedimento adotado pelo contribuinte denotou conduta intencional de diminuir o resultado tributável, cabendo, por conseguinte, a imposição da multa de 150%, conforme dispõe o artigo 957, II, do RIR/99.
- Quanto ao mérito o contribuinte não apresentou quaisquer documentos que pudessem demonstrar a efetiva prestação dos serviços, nem tampouco, que demonstrassem os pagamentos efetuados aos profissionais.
- Há nos autos declarações expressas dos profissionais, no sentido de que não ocorreram as prestações dos serviços alegadas pelo contribuinte, sendo que em relação ao profissional Ezer José Abuchaim, as glosas foram motivadas pela publicação de Ato Declaratório Executivo, declarando inidôneos os recibos emitidos pelo referido profissionais para fins tributários.

Ainda inconformado com a decisão proferida em sede de primeira instância administrativa, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 64/75, aduzindo em suma que:

- **Decadência:** Entende que deve ser aplicada ao caso a regra decadencial prevista no artigo 150, §4º do CTN, tendo em vista que ao ficou comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação no presente caso, de forma que os recibos juntados aos autos são provas suficientes de que ocorreu o fato gerador em 2001, ou seja, o serviço prestado pelos profissionais.

- **Multa Agravada:** ~~Aduz que os recibos são provas suficientes de que ocorreram os serviços prestados pelos profissionais. O Fisco não comprovou nos autos a fraude cometida pelo contribuinte, apenas presume e relata teses fictícias para a glosa dos recibos. A manutenção da multa agravada consiste em arbitrariedade do Fisco.~~
- **Mérito:** Quanto ao mérito, alega que os recibos são prova plena da prestação dos serviços médicos, sendo que apresentou todos os recibos profissionais que ampararam os valores declarados em sua DAA. Entende que faltou aprofundamento na ação fiscal, sendo que a autoridade fiscal deveria solicitar aos profissionais a apresentação dos livros caixa, 2ª via de recibos e prontuários médicos. Por fim, repisa que os recibos apresentados fazem prova cabal dos serviços médicos prestados, sendo de rigor o cancelamento o auto de infração e restabelecimento das despesas glosadas.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Relatora

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto n° 70.235, de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado. Sendo assim, conheço-o e passo ao exame.

### Preliminares:

O contribuinte alega em seu recurso voluntário a ocorrência da **decadência** do direito de lançar, tendo em vista que nos termos do disposto no artigo 150, §4º, o prazo decadencial é de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, sendo que os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2001 estariam fulminados pela decadência à época do lançamento, o que tornaria improcedente, portanto, o auto de infração.

Alega ainda que não houve a caracterização de dolo, fraude ou simulação que autorizasse o Fisco aplicar a multa qualificada em 150%.

Nesse sentido, verificando estas argumentações específicas trazidas pelo contribuinte, muito embora haja no recurso outros pontos, passo a sua análise, posto que determinantes para a solução da demanda.

Entretanto, respeitando a ordem das argumentações acima expostas, antes de adentrar especificamente à seara da decadência, há de se verificar questão relevante e de direta ligação com o tema, qual seja, a imputação do cometimento de dolo, fraude ou simulação ao contribuinte, conforme justificado pela autoridade fiscal às fls. 28.

Isto porque, o prazo decadencial, quando verificada a fraude, dolo ou a simulação, é o previsto na norma contida no artigo 173 do Código Tributário Nacional, e não aquele do artigo 150, § 4º, como alega o contribuinte.

Nesse passo, verifico que às fls. 05, 06 e 07 dos autos, foram acostados documentos que são de fundamental relevância para a determinação da existência de fraude praticada pelo contribuinte.

Com efeito, destaco inicialmente o documento de fls. 07, que consiste em publicação do Ato Declaratório Executivo nº 1, de 6 de fevereiro de 2004, declarando a inidoneidade dos RECIBOS de tratamentos odontológicos emitidos em nome de ou por EZER JOSÉ ABUCHAM – CPF nº 862.233.568-20.

Neste caso, fica evidente o intuito de fraude do contribuinte em vista da apuração por parte do Fisco, no sentido de que os recibos médicos emitidos por EZER JOSÉ ABUCHAM – CPF nº 862.233.568-20, não são hábeis e idôneos a comprovar a efetiva prestação dos serviços.

Aliás, desnecessárias maiores considerações sobre a existência de elementos que demonstram a fraude cometida pelo contribuinte, face ao que determina a Súmula CARF nº 40, assim ementada:

***Súmula CARF nº 40:** A apresentação de recibo emitido por profissional para o qual haja Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, desacompanhado de elementos de prova da efetividade dos serviços e do correspondente pagamento, impede a dedução a título de despesas médicas e enseja a qualificação da multa de ofício.*

Quanto aos demais profissionais, verifico os Termos de Declaração às fls. 05 e 06, respectivamente pertencentes aos profissionais Srs. JOSÉ MARCOS DE OLIVEIRA – CPF: 833.099.268-34 e AGNALDO BENTO AGUIAR BELIZÁRIO – CPF: 071.793.878-60, em que ambos declaram jamais terem prestados os serviços supostamente representados pelos recibos apresentados pelo contribuinte, cumprindo destacar o que segue:

*“Quanto perguntado a respeito de eventuais serviços que o declarante teria prestado a MAURO DONIZETI MALACHIAS, e/ou a seus familiares no ano calendário de 2001, respondeu que MAURO DONIZETI MALACHIAS não foi seu paciente, nem ele nem seus familiares e tampouco recebeu qualquer valor do mesmo e/ou de seus familiares no citado ano calendário. Declarou também que eventuais recibos que forem apresentados não correspondem, efetivamente, à prestação de serviços.” – Fls. 05*

*“Quanto perguntado a respeito de eventuais serviços que o declarante teria prestado a MAURO DONIZETI MALACHIAS, e/ou a seus familiares, respondeu MAURO DONIZETI MALACHIAS jamais foi seu paciente, nem ele nem seus familiares e que nunca prestou serviço a citada pessoa e nem a seus familiares e jamais recebeu qualquer valor da mesma e de seus familiares, a qualquer título, no ano de 2001. Que os recibos que forem eventualmente apresentados não correspondem, efetivamente, à prestação dos serviços. Que os recibos foram vendidos ou dados gratuitamente. – Fls. 06”*

~~Portanto, diante do que consta dos referidos documentos, fica evidente que os recibos apresentados pelo contribuinte no sentido de demonstrar a efetiva prestação dos serviços médicos, são totalmente imprestáveis para tal finalidade, de forma que a declaração expressa dos profissionais emitentes que tais documentos não correspondem à verdade dos fatos. Aliás, o profissional Agnaldo Bento Aguiar Belizário declara expressamente que os recibos foram vendidos ou dados gratuitamente ao contribuinte.~~

Neste aspecto, entendo que a multa qualificada deve ser mantida em face da evidente intenção do contribuinte em lesar o fisco, mediante a prática ilegal de **pleitear indevidamente deduções de despesas médicas que jamais ocorreram.**

Aliás, nesse sentido que a autoridade fiscal justificou a aplicação da multa qualificada, conforme se constata às fls. 28:

~~“Anteriormente ao início desta fiscalização compareceram à Delegacia da Receita Federal em Araraquara: José Marcos de Oliveira (Termo de Declaração nº 287/232/2004) e Agnaldo Bento Belizário (Termo de Declaração nº 275/211/2004) que declaram em resumo que não prestaram quaisquer serviços a Mauro Donizete Malachias e ou seus dependentes. A Delegacia da Receita Federal em Araraquara publicou o Ato Declaratório nº 01 de 06/02/04 que declarou para todos os efeitos tributários os recibos emitidos por Ezer José Abuchaim”~~

Ademais, nota-se que não houve a apresentação de nenhum documento por parte do contribuinte no sentido de demonstrar que os serviços tivessem efetivamente ocorrido.

Desta forma, tenho para mim que **restou evidenciada a fraude em relação à totalidade das glosas de despesas.** Assim, andou bem a autoridade fiscal em aplicar a multa qualificada para os fatos jurídicos apontados no auto de infração relativos aos serviços declarados, mas que jamais foram prestados pelos respectivos profissionais.

Assim, uma vez verificada a prática fraudulenta por parte do contribuinte, entendo ser esta a única situação de aplicação da regra prevista no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional para a contagem do prazo decadencial com relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, sendo que o referido comando normativo tem a seguinte redação:

*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;*

Com efeito, ainda que, muito embora o Imposto de Renda Pessoa Física seja apurado mensalmente, a definição de seu critério material somente tem efeito quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual por parte do contribuinte, sendo, portanto, fato gerador complexo anual.

Neste aspecto, os fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 2001 somente se completaram em 31/12/2001. De forma que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 01/01/2003, data esta a ser considerada para fins de contagem do prazo decadencial, nos termos já ventilados.

Desta forma, com base na regra decadencial prevista no artigo 173, inciso I do CTN, encerrou-se em 01/01/2008 o direito do fisco lançar de ofício os fatos geradores ocorridos em 31/12/2001.

Sendo assim, tendo em vista que o contribuinte tomou ciência do lançamento em 30/11/2007, conforme documentos de fls. 36, evidente que o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2001, exigido no auto de infração, não se encontrava fulminado pelo instituto da decadência na data do lançamento, permanecendo hígido, neste aspecto, o lançamento de ofício.

Portanto, diante do que fora exposto, afasto a alegação preliminar de decadência, bem como mantenho a aplicação da multa qualificada, aplicada no percentual de 150%, haja vista que configurado está o evidente intuito de fraude, conforme definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

**Mérito:**

***(a) Da efetiva comprovação do pagamento ou da efetividade dos serviços médicos prestados:***

Quanto ao mérito da questão debatida no presente caso, ressalto inicialmente que em conformidade com o artigo 8º, § 2º, III, da Lei nº 9.250, de 1995, bem como o disposto no artigo 11, § 3º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, todas as deduções da base de cálculo do imposto de renda estão sujeitas à comprovação, a juízo da autoridade lançadora.

*Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:*

(...)

***II - das deduções relativas:***

(...)

***§ 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;***

Assim, sempre que entender necessário, a fiscalização tem a prerrogativa de exigir do contribuinte a comprovação ou justificação das despesas médicas deduzidas. Com efeito, nos casos em que há elementos concretos e suficientes para afastar a presunção de veracidade dos recibos, sem que o contribuinte prove a realização das despesas deduzidas a título de tratamento médico, há de se manter a exigência do crédito tributário.

Veja-se ainda que em condições normais, o recibo é documento hábil e idôneo para comprovar o pagamento de despesas médicas. Porém, diante de evidências de que os recibos não correspondem aos pagamentos efetivamente realizados, ou ainda havendo outros

~~recibos evidentemente inidôneos apresentados pelo contribuinte, é lícito o Fisco exigir elementos adicionais que comprovem a efetividade dos serviços prestados e do pagamento realizado.~~

Ou seja, havendo elementos concretos e suficientes para afastar a presunção de veracidade dos recibos, surge a obrigação do contribuinte de provar, de forma convincente e inequívoca, a efetiva prestação dos serviços e o respectivo pagamento.

Neste ponto entendo que no presente caso o Fisco possui elementos mais do que suficientes para afastar a presunção de veracidade dos recibos, conforme já claramente apontado quando da análise da aplicação da multa qualificada em sede preliminar de mérito.

Assim, tendo o contribuinte apresentado outros recibos médicos inidôneos no mesmo ano-calendário, entendo que surge elemento para que se afaste a presunção de veracidade dos demais recibos apresentados pelo contribuinte, sendo que nestes casos somente são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda as despesas médicas cujo pagamento e a ocorrência dos serviços sejam efetivamente comprovada.

Importa destacar também que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto a determinado fato questionado. Logo, cabe apenas ao sujeito passivo, e não ao Fisco, neste caso, trazer os elementos de prova no sentido de comprovar a efetiva prestação dos serviços médicos utilizados para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda ao longo dos períodos base analisados.

Com efeito, cabia ao contribuinte apresentar os comprovantes de pagamento dos serviços prestados, bem como exames médicos, orçamentos ou receituários, a fim de confirmar a higidez das despesas dedutíveis, providencias estas que caberiam exclusivamente ao interessado, no caso o recorrente, posto que deveria provar suas alegações. Todavia não constam dos autos quaisquer documentos nesse sentido.

O recorrente limita-se a trazer alegações infundadas e protelatórias, insistindo em afirmar que o Fisco não se aprofundou na investigação dos fatos. No entanto, conforme já reforçado, somente a comprovação da efetiva prestação dos serviços com a apresentação de outros documentos hábeis e idôneos, bem como a comprovação dos pagamentos efetuados, seriam suficientes para afastar a glosa das despesas médicas.

Ademais, nota-se que o contribuinte teve, durante todo o procedimento de fiscalização, e, posteriormente, em sede de impugnação, a possibilidade de apresentar quaisquer documentos que pudessem ao menos trazer indícios sobre as despesas deduzidas e as efetivas prestações de serviços médicos. Entretanto, repiso que compulsando os autos, afora os recibos considerados inidôneos, não é possível a constatação de qualquer outro documento que pudesse demonstrar tais fatos ainda que em parte.

Como já ventilado, cabe ao contribuinte a comprovação dos valores declarados como despendidos, posto que a presunção de veracidade dos recibos médicos foi afastada, ante os recibos inidôneos apresentados pelo contribuinte nos anos-calendários de 2001. Assim, não há neste caso que se imputar a obrigatoriedade de diligências ao Fisco, visto que cabe à parte a produção das provas que entender necessárias à comprovação de suas alegações.



Processo nº 18088.000746/2007-41  
Acórdão n.º 2102-00.952

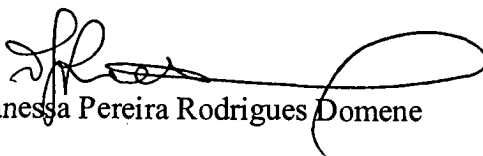
S2-CIT2  
Fl. 9

82  
0

Desse modo, repiso que seria aceitável que o recorrente apresentasse, por exemplo, cópia dos exames médicos, receituários, orçamentos de tratamento, prontuários médicos, no sentido de demonstrar a efetiva ocorrência da prestação de serviços.

Enfim, por tudo quanto exposto, fica evidente que a falta de apresentação de documentos hábeis e idôneos que comprovem os dispêndios ou a efetiva prestação dos serviços enseja a glosa das despesas para fins de dedução de Imposto de Renda Pessoa Física, uma vez que foi afastada a presunção de veracidade dos recibos médicos, de forma que o contribuinte, intimado a provar as deduções não o fez a contento, motivo pelo qual se devem manter as glosas.

Pelo exposto **NEGO PROVIMENTO** ao recurso do contribuinte.

  
Vanessa Pereira Rodrigues Domene