



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SEXTA CÂMARA**

Processo n° 10680.015714/2005-87
Recurso n° 154.683 Voluntário
Matéria IRPF - Ex(s): 2000 a 2004
Acórdão n° 106-16.703
Sessão de 22 de janeiro de 2008
Recorrente TEREZA CRISTINA PRATA PACE
Recorrida 5ª TURMA/DRJ em BELO HORIZONTE - MG

IRPF - DECADÊNCIA – Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. O fato gerador do IRPF se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN).

DESPESAS MÉDICAS – DEDUÇÃO - GLOSA – Cabe ao sujeito passivo a comprovação, com documentação idônea, da efetividade da despesa médica utilizada como dedução na declaração de ajuste anual. A falta da comprovação permite o lançamento de ofício do imposto que deixou de ser pago.

DEDUÇÃO DE DESPESAS COM O EXERCÍCIO DA ATIVIDADE PROFISSIONAL – LIVRO-CAIXA – Apenas podem ser deduzidas do IRPF as despesas efetuadas pelo contribuinte no exercício de sua atividade profissional caso feita – no tempo correto – a escrituração destas despesas em Livro Caixa, devidamente acompanhado dos seus comprovantes (§ 2º, art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990).

Recurso voluntário provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TEREZA CRISTINA PRATA PACE.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reconhecer a decadência do lançamento, levantada de ofício pela relatora, relativa ao ano-calendário de 1999, referente às despesas médicas no valor de R\$ 3.800,00, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS
Presidente

Ana Neyle Olímpio Holanda
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA
Relatora

FORMALIZADO EM: 05 JAN 2009

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Luiz Antonio de Paula, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Isabel Aparecida Stuaní (suplente convocada), Giovanni Christian Nunes Campos, Lumy Miyano Mizukawa e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

O auto de infração de fls. 04 a 13, exige do sujeito passivo acima identificado, crédito tributário relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF), referente aos anos-calendário 1999 a 2003, exercícios 2000 a 2004, no montante de R\$ 24.118,38, acrescido de juros de mora e multa de ofício, por terem sido detectadas as seguintes infrações:

I – dedução indevida de despesas médicas, no ano-calendário 1999, exercício 2000, com a aplicação de multa de ofício à alíquota de 75%, com enquadramento legal no artigo 11, §3º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, artigo 8º, II, *a*, e §§ 2º e 3º, e 35 da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, e artigos 73 e 80 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999;

II - dedução indevida de despesas médicas, nos anos-calendário 1999 a 2000, exercícios 2000 a 2001, com a aplicação de multa de ofício qualificada, à alíquota de 150%, pela apresentação de documentos inidôneos, com enquadramento legal no artigo 11, §3º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, artigo 8º, II, *a*, e §§ 2º e 3º, e 35 da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, e artigos 73 e 80 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999;

III – dedução indevida a título de despesas escrituradas em livro Caixa, com enquadramento legal no artigo 11, § 3º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, artigo 6º, I, II e III, e §§ da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, e artigo 8º, II, *g*, da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, e artigos 73 e 75 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999.

2. Cientificado do lançamento aos 28/11/2005, o sujeito passivo apresentou a impugnação de fls. 161 a 165, acompanhada dos documentos de fls. 168 a 171.

3. Os membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília (DF) acordaram por dar o lançamento como procedentes, resumindo seu entendimento na ementa a seguir transcrita:

A

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

Despesas médicas

Somente são dedutíveis quando comprovada a efetiva prestação dos serviços médicos e a vinculação do pagamento ao serviço prestado.

Livro caixa

A dedução das despesas escrituradas no Livro Caixa não pode exceder a receita referente aos rendimentos do trabalho não assalariado.

4. Cientificado em 25/05/2006, o sujeito passivo, irresignado, interpôs, tempestivamente, o recurso voluntário de fls. 184 a 187, para cujo seguimento apresentou o arrolamento de bens de fl. 193.

5. Na petição recursal o sujeito passivo aduz, em apertada síntese, os seguintes argumentos em sua defesa:

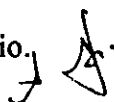
I – em preliminar, a nulidade do auto de infração, vez que a sua lavratura se deu com vícios e ferindo o direito adquirido, o que estaria registrado no relatório do julgador de primeira instância, quando admite a existência de vício formal;

II – os valores pleiteados como deduções de despesas médicas estão compatíveis com aqueles efetivamente declarados pelos profissionais, não havendo razão para glosa;

III – na legislação brasileira não existe dispositivo legal que obrigue sejam os pagamentos efetuados meio de cheques nominais, portanto, não pode a fiscalização exigir a comprovação das despesas médicas por meio de cheques;

IV – é profissional liberal, e, como tal, deduz as despesas com a manutenção do seu consultório, por meio de escrituração em livro Caixa, como lhe faculta a lei.

6. Ao final, pugna pela procedência do recurso com a extinção do processo.

É o Relatório. 

Voto

Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, Relatora

As controvérsias que chegam a esse colegiado cingem-se à glosa de dedução indevida a título de despesas médicas e de dedução indevida a título de despesas escrituradas em livro Caixa.

Preliminarmente, há que ser enfrentada a argumentação de nulidade do auto de infração, por ter sido lavrado com base em presunções.

Como dito, as infrações levantadas na exação fiscal devem-se a deduções que o agente público entendeu serem indevidas com despesas médicas e despesas escrituradas em livro Caixa.

Determina o artigo 8º, II, *a* e *g*, da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, que poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto devido no ano-calendário: 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, e as despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do artigo 6º da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, no caso de trabalho não-assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.

Entretanto, a possibilidade dessas deduções está condicionada à efetiva comprovação das despesas incorridas, e, a autoridade fiscal, na análise do conjunto probatório apresentado pelo sujeito passivo e diante de todos os fatos que envolveram a prestação dos serviços profissionais tratados como despesas médicas, entendeu que os documentos que se prestariam a respaldar aquelas deduções não seriam, por si só, suficientes para comprovar a sua efetiva incorrência.

Não houve a alegada presunção.

As considerações do agente fiscal foram fundamentadas, e foi permitida ao sujeito passivo, com a instauração do litígio, e, conseqüentemente, do processo administrativo fiscal, a ampla defesa para contrapô-las.

Assim, nada há a ser reparado no lançamento guerreado, no tocante a vícios, sejam formais ou materiais.

Ultrapassada a preliminar, passa-se à análise do mérito.

Primeiramente, impende observar que parte do auto de infração diz respeito a dedução com despesas médicas, incorridas no ano-calendário 1999, exercício 2000, no valor de R\$ 3.800,00, com a imposição de multa de ofício no percentual de 75%, portanto, sem a qualificação por crime tributário.

J A

Embora não tenha sido levantada pelo recorrente, mas por se tratar de questão de ordem pública, trago de ofício, a decadência do direito de a Fazenda pública efetuar aquela parte do lançamento.

Todo direito tem prazo definido para o seu exercício, o tempo atua atingindo-o e exigindo a ação de seu titular. Nesse passo, o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN), determina que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para que se determine o termo inicial do prazo deliberado pela norma supracitada, invocamos o mandamento do artigo 142, do CTN, que determina que a constituição do crédito tributário se dá pelo lançamento, após ocorrido o fato gerador e instalada a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública poderá agir para constituir o crédito tributário pelo lançamento com a ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, impende observar que a atividade desenvolvida pelo contribuinte não se constitui lançamento, mas procedimento a ele vinculado, pois alberga verificações como aquela atinente à aplicação da legislação adequada, à subsunção do fato à incidência tributária, da quantificação da base de cálculo, da alíquota a ser utilizada, o cálculo do tributo e o pagamento.

É pacífico neste Colegiado o entendimento da subsunção do imposto sobre a renda de pessoas físicas (IRPF) à modalidade de lançamento por homologação, pois, a teor do que prevê o artigo 150, do CTN, é atribuído ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. E, opera-se o lançamento pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Nos termos do § 4º do referido artigo 150 do CTN, a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos, contado da ocorrência do fato gerador, para lançar expressamente o tributo. E, por se tratar de constituição de direito do fisco, o prazo do artigo 150, § 4º do CTN é de decadência. Portanto, não havendo lançamento expresso do IRPF no prazo de cinco anos contados da data do fato gerador, terá ocorrido a decadência do direito de constituir a exação.

Em complemento, o artigo 156, V do mesmo CTN determina que o crédito tributário da Fazenda Nacional extingue-se com a decadência. Em assim sendo, uma vez operada a decadência, não pode o fisco discutir eventuais valores não recolhidos pelo contribuinte, haja vista que o seu direito já foi extinto, e não se revê o que não mais existe.

Esse foi o entendimento exarado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no EREsp 276142/SP, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005 p. 180, em que foi relator o Ministro LUIZ FUX, cuja ementa a seguir se transcreve:

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL.

1. O crédito tributário constitui-se, definitivamente, em cinco anos, porquanto mesmo que o contribuinte exerça o pagamento antecipado ou a declaração de débito, a Fazenda dispõe de um quinquênio para o

lançamento, que pode se iniciar, sponte sua, na forma do art. 173, I, mas que de toda sorte deve estar ultimado no quinquênio do art. 150, § 4º.

2. A partir do referido momento, inicia-se o prazo prescricional de cinco anos para a exigibilidade em juízo da exação, implicando na tese uniforme dos cinco anos, acrescidos de mais cinco anos, a regular a decadência na constituição do crédito tributário e a prescrição quanto à sua exigibilidade judicial.

3. Inexiste, assim, antinomia entre as normas do art. 173 e 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

4. Deveras, é assente na doutrina: "a aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 - cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido praticado - com o prazo do artigo 150, § 4º - que define o prazo em que o lançamento poderia ter sido praticado como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Desta adição resulta que o dies a quo do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do artigo 150, § 4º.

A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica.

Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excludentes, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos 'cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa'; o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

(...) A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o § 4º do art. 150 determinar que considera-se 'definitivamente extinto o crédito' no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de crescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar 'definitivamente extinto o crédito'? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer sua ressurreição no segundo." (Alberto Xavier, Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1998, 2ª Edição, p. 92 a 94).

J.A.

5. Na hipótese, considerando-se a fluência do prazo decadencial a partir de 01.01.1991, não há como afastar-se a decadência decretada, já que a inscrição da dívida se deu em 15.02.1996.

6. Embargos de Divergência rejeitados.

Dessarte, fixada a data do fato gerador, no termos da lei, conta-se cinco anos para marcar a caducidade do direito à constituição do crédito fiscal.

Assim, necessário é que se determine a data da ocorrência do fato gerador do IRPF, que, segundo entende este Colegiado, perfaz-se em 31 de dezembro de cada ano, esse é o *dies a quo* para a contagem do prazo de decadência, a partir do qual se deve considerar o lapso temporal de cinco anos para que a Fazenda Pública exerça o direito de efetuar o lançamento.

Para a parte da exação em comento, não houve a ocorrência de fraude, dolo ou simulação, fato que seria suficiente para afastar a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN, para que fossem observadas as determinações do artigo 173, I, do mesmo legal, o que implicaria projetar o *dies a quo* do referido cômputo para o primeiro dia útil do exercício seguinte, o que se confirma em manifestação reiterada do STJ, como expresso no REsp nº 395059/RS, que teve como Relatora a Ministra Eliana Calmon, cuja ementa a seguir se transcreve:

TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (Arts. 150, § 4º e 173 do CTN).

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

3. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.

4. Recurso especial improvido. (grifos da transcrição)

Aplicando-se este entendimento ao caso em tela, teremos que o fato gerador do IRPF referente ao ano-calendário de 1999 perfez-se em 31 de dezembro daquele ano. Dessarte, esse é o *dies a quo* para a contagem do prazo de decadência, a partir do qual se deve considerar o lapso temporal de cinco anos para que a Fazenda Pública exerça o direito de efetuar o lançamento, que foi o dia 31 de dezembro de 2004.

Como o auto de infração foi lavrado aos 21 de novembro de 2005, encontrava-se decaído o direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento do crédito tributário no valor de R\$ 3.800,00, referente a dedução com despesas médicas, no ano-calendário 1999, exercício 2000.

Analisemos, agora, as argumentações de defesa acerca da glosa com despesas médicas cuja multa de ofício foi aplicada no percentual de 150%, e que tiveram os seguintes beneficiários:

J A

I – Magda Mascarenhas Alernão de Souza, psicóloga, no ano-calendário 1999, exercício 2000, no valor de R\$ 6.500,00, e no ano-calendário 2000, exercício 2001, no montante de R\$ 9.300,00;

II – Ana Paula Campolina Pereira, fonoaudióloga, no ano-calendário 1999, exercício 2000, no valor de R\$ 6.500,00, e no ano-calendário 2000, exercício 2001, no total e R\$ 10.000,00;

III – Rosália Ribeiro Silva, terapeuta ocupacional, no ano-calendário 1999, exercício 2000, no valor de R\$ 7.000,00, e no ano-calendário 2000, exercício 2001, no total e R\$ 9.300,00;

IV – Fabiana Monice Viana, fisioterapeuta, no ano-calendário 1999, exercício 2000, no total de R\$ 4.900,00.

Para dar suporte às despesas declaradas como contraprestação dos serviços de referidos profissionais, o sujeito passivo trouxe aos autos os recibos de fls. 34 a 73 e as declarações de fls. 169 a 171.

Entendo que tais documentos, por si só, não se prestam a comprovar a efetividade da prestação dos serviços em questão, pois que, devido a natureza daqueles serviços, essencial que ficasse demonstrada, por meio da apresentação de elementos capazes de demonstrar a necessidade dos serviços, como diagnóstico médico e fichas de acompanhamento, com a identificação precisa dos tratamentos efetuados. Em especial, destacam-se os serviços prestados pela profissional Fabiana Monice Viana, fisioterapeuta, cuja efetividade é cabível que seja comprovada com a apresentação de exames e a indicação médica para tal.

Impende observar que as deduções permitidas quando da apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda somente podem ocorrer quando ficar comprovada a sua efetiva realização. É evidente que o legislador não poderia estabelecer que o documento apresentado pelo contribuinte, por si só, fosse suficiente para permitir a dedução do gasto na apuração da base de cálculo do imposto de renda.

Tão importante quanto o preenchimento dos requisitos formais do documento comprobatório da despesa, é a constatação da efetividade do pagamento direcionado ao fim indicado.

Isto quer dizer que os documentos relacionados às despesas permitidas como dedução da base de cálculo do imposto sobre a renda não representam uma presunção absoluta a inquestionável, pois, sempre que necessário, a autoridade tributária poderá exigir do sujeito passivo a comprovação da sua efetividade.

Comprovar a efetividade da despesa não é simplesmente apresentar os documentos que lastreiam a dedução. É mais do que isso: na comprovação da efetividade do gasto, devem ser apresentadas as provas da saída dos recursos e a destinação coincidente com o fim utilizado.

Dessarte, não apresentam aqueles documentos qualquer valor probatório em favor da recorrente, como ela assim o quer. E, embora tenham sido observadas as formalidades extrínsecas exigidas, não são documentos válidos e capazes de provar a efetiva prestação dos serviços. Muito pelo contrário, são documentos falsos, que além de não produzirem os efeitos a

J.A.

que se propõem, o sujeito passivo, ao sabê-los inidôneos, não deveria tê-los utilizado para reduzir o valor do imposto sobre a renda devido.

Tais circunstâncias, somadas às constatações por parte da autoridade fiscal, no tocante a fatos que infirmam a efetividade dos serviços prestados, levam-nos a confirmar a glosa perpetrada referente aos recibos que teriam sido emitidos por aquelas profissionais.

Outra controvérsia que permeia os autos é a glosa de despesas escrituradas em livro Caixa, referente aos anos-calendário 2001 a 2003, exercícios 2002 a 2004.

O dispositivo legal que permite ao sujeito passivo que perceber rendimentos do trabalho não assalariado deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora é o artigo 6º, III, da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, que se transcreve:

Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos;

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de caixeiros-viajantes, quando correrem por conta destes;

c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento;

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo.

c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em livro-Caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

§ 3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso


JJ

de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.(destaques da transcrição)

Entretanto, conforme expresso no § 2º do excerto legal transcrito, as despesas deverão estar escrituradas em livro Caixa, que deverão ser mantidos em poder do contribuinte, acompanhado da documentação de suporte.

Na espécie, a recorrente apresentou apenas o livro Caixa, deixando, entretanto, de aduzir os comprovantes de suporte, o que por si só, já é suficiente para que seja mantida a glosa perpetrada.

Forte no exposto, somos pelo provimento parcial do recurso voluntário, para reconhecer a decadência do direito de a Fazenda pública efetuar o lançamento do crédito tributário no valor de R\$ 3.800,00, referente a dedução com despesas médicas, no ano-calendário 1999, exercício 2000.

Sala das Sessões, em 22 de janeiro de 2008 


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA