



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	10670.000602/2006-21
Recurso nº	154.437 Voluntário
Matéria	IRPF - Exs.: 2001 a 2004
Acórdão nº	102-48.622
Sessão de	14 de junho de 2007
Recorrente	JAIR BARBOSA DA SILVA
Recorrida	1 ^a TURMA/DRJ-JUIZ DE FORA/MG

DESPESAS MÉDICAS – GLOSA - Havendo elementos concretos e suficientes para afastar a presunção de veracidade dos recibos, sem que a contribuinte tenha demonstrado, de forma convincente, a efetiva prestação dos serviços e o respectivo pagamento, mantém-se a glosa.

APLICAÇÃO DA MULTA DE 150% - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Comprovado que o contribuinte praticou atos eivados de ilicitudes, tendentes a acobertar ou ocultar as irregularidades, restando configurado o evidente intuito de fraude, nos termos dos art. 71 e 72 da Lei 4.502 de 1964, correta a aplicação da multa de ofício de 150%.

Recurso negado.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos, Silvana Mancini Karam, Moisés Giacomelli Nunes da Silva (Relator) e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho que proviam parcialmente o recurso para desqualificar a multa relativa às despesas com fonoaudióloga. Designado o Conselheiro Antônio José Praga de Souza para redigir o voto vencedor.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
Presidente


ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA
Redator designado

FORMALIZADO EM:

13 NOV 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA
e LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA.

A

✓

Relatório

Conforme relatório de fls. 112, o qual estou adotando, contra o contribuinte acima identificado, foi lavrado, em 26/04/2006, o Auto de Infração, fls. 02 a 11, que lhe exige o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$47.925,34 (quarenta e sete mil, novecentos e vinte e cinco reais e trinta e quatro centavos), sendo R\$16.563,25 de imposto sobre a renda de pessoa física, R\$6.517,22 de juros de mora, calculados até março/2006, e R\$24.844,87 de multa proporcional, passível de redução.

Decorreu o citado lançamento de fiscalização levada a efeito no contribuinte, quando foi efetuada a glosa da dedução com despesas médicas pleiteadas indevidamente, nos anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004, informadas como pagas aos profissionais Marcelo Lourenço Ferreira, Wender Lourenço Ferreira, Leonardo Freire Caldeira, Fabrício Silveira Chaves, Marco Saulo C. Costa e Arlen Fabiano Leite Moura.

No Termo de Verificação Fiscal, fls. 13 a 16, o autuante informa que solicitou ao contribuinte, em relação aos profissionais acima relacionados, que:

- Comprovasse a efetividade da utilização dos serviços, datas, locais e em qual pessoa ou em quais pessoas da família tais serviços foram realizados;
- Indicasse a natureza dos serviços e em qual especialidade tais serviços foram prestados, como por exemplo próteses, implantes, exodontia, ortodontia, cirurgia, etc.;
- Informasse quais foram os materiais empregados nos supostos tratamentos odontológicos;
- Comprovasse com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a efetividade dos pagamentos dados por realizados, juntando para tal cópias de cheques, extratos bancários, comprovantes de transferências entre contas ou qualquer outro documento que possa comprovar de maneira inequívoca a efetiva transferência dos recursos do seu patrimônio para o patrimônio dos beneficiários dos pagamentos.

Informa, ainda, o autuante que o contribuinte atendeu a Intimação, alegando em síntese que:

- Os tratamentos foram utilizados em tratamento pessoal e da esposa do autuado;
- Os serviços foram efetuados nas clínicas dos respectivos profissionais;
- Os pagamentos informados nos recibos foram efetuados em cheque e em moeda corrente;



- Posteriormente retificou a informação de que os serviços foram prestados exclusivamente em seu tratamento pessoal e não em sua esposa.

Afirma, também, o fiscal autuante que em relação ao atendimento à intimação o contribuinte:

- Não comprovou a efetividade da prestação dos serviços de saúde, através da apresentação das informações convincentes, solicitadas nos itens 1, 2 e 3 do termo de início de ação fiscal;
- Não comprovou a efetividade dos pagamentos efetuados, conforme solicitado no item 4 do mesmo termo, limitando-se a informar que os tratamentos foram efetuados em cheques e moeda corrente nacional, no que foi desmentido por todos os profissionais intimados que alegaram ter recebido todos os pagamentos em moeda corrente o que não é normal e usual.

No Termo de Verificação Fiscal, o autuante fez também constar:

- O fisioterapeuta Leonardo Freire Caldeira é conhecido vendedor de recibos, nunca atendeu às solicitações da DRF/MCR/MG para comprovar serviços supostamente prestados, declara rendimentos baixos totalmente incompatíveis com os valores dos recibos que emite;
- Os Srs. Marco Saulo Campos Costa e Fabrício Silveira Chaves afirmam que os tratamentos ocorreram no domicílio do fiscalizado, enquanto este afirma ter sido nas clínicas dos referidos profissionais; o Sr. Fabrício afirmou, ainda, que é residente em Rio Pardo de Minas e que não possuía consultório para prestar atendimentos;
- Os odontólogos Marcelo Lourenço Ferreira, Wender Lourenço Ferreira, após intimados, não comprovaram satisfatoriamente nada do que a eles fora solicitado e informaram que são residentes na cidade de Uberaba e que têm endereço profissional em São Paulo, onde, segundo eles, os serviços foram prestados;
- O odontólogo Arlen Fabiano Leite Moura não se dignou a atender a intimação.

O contribuinte apresenta a peça impugnatória, fls. 100 a 102, da qual transcreve-se o seguinte:

“...

Imputração de conduta de terceiro não comprovado.

Pretende o fisco, com fim de corroborar o seu procedimento de glossa das despesas efetuadas, demonstrar a inidoneidade dos documentos com meras alegações;

fl

"Fisioterapeuta Leonardo Freire Caldeira é destas pessoas nocivas a sociedade" (pagina 03 do relatório), alegando que nunca este atendeu as solicitações desta Delegacia. Ora não é admitida mesmo em processo administrativo fiscal a utilização de presunções, sem apuração dos fatos em um devido processo, sendo este garantido pela CF/88 Artigo 5º inciso LV e LVII.

Distorção dos fatos apresentados em esclarecimentos.

É inadmissível tal conduta, em latente confronto com o artigo 1º da Lei nº 9.784 de 29/01/1999, em que deve pautar o processo administrativo em "especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da administração", e principalmente ao princípio da moralidade administrativa contida no artigo 2º do referido diploma legal, senão vejamos:-

Em seu relatório, induz ao raciocínio que "o contribuinte informou que os serviços foram prestados nas clinicas dos profissionais", ora, na realidade foi omitido pelo nobre Auditor que, quando da resposta dos esclarecimentos Item 3 protocolada em 13/02/2006 a RF (cópia em anexo), refere-se a materiais aplicados, obviamente quando tal procedimento se faz necessário a utilização de materiais, (dentistas etc), e não existe contradição com as afirmações do Fisioterapeuta Marcos Saulo Campos Costa e Fonoaudiólogo Fabrício Silveira Chaves, quando estes afirmam que os serviços foram prestados em domicilio, pois a natureza de tais serviços, necessariamente não se vislumbra utilização de materiais.

Quanto aos pagamentos, em moeda corrente ou cheques, não foi por mim individualizado a quem se efetuou a forma de pagamento, portanto não cabe ao fisco presumir que existe contradição apenas com afirmação de dois profissionais que receberam em moeda corrente nacional, sendo que foram pagos a 06 profissionais conforme relatório.

Comprovação de pagamentos e efetividade dos serviços.

Os recibos apresentados e retidos pelo fisco (termo de apreensão conta 00041-0/2006), atendem a todos os requisitos intrínsecos de sua formalidade fiscais, ou seja, nome do prestador serviço, o serviço prestado, quantia que esta recebendo, data e identificação no CPF na Receita Federal, além de não existir quaisquer rasuras ou emendas que possam desabonar a idoneidade dos mesmos. A efetividade dos serviços é condizente habilitação profissional de cada prestador do serviço e sua capacidade pode auferida junto aos respectivos conselhos regionais de classe. Não pode por pequenos indícios apontados pelo fisco, desabonar tais recibos, com a mera alegação de não representarem a realidade dos fatos. Quanto aos respectivos beneficiários (prestadores de serviços), declararem ou não os comprovantes e suas obrigações fiscais inerentes a estes contribuintes, e ademais, não existe comprovação ou não se tais documentos foram omitidos ao fisco.

Por fim, quanto à inócuia alegação dos tratamentos prestados em SP sendo que existem profissionais competentes em Montes Claros, é descabida considerando



que a natureza destes serviços está estritamente ligada à confiabilidade e eficiência na relação cliente x profissional.

Multa 150%

A Constituição Federal no artigo 150 V faz referência apenas ao tributo quando proíbe sua cobrança, com efeito confiscatório, todavia a jurisprudência e a doutrina entendem perfeitamente aplicável às multas a mesma limitação. Neste sentido é a decisão TRF 1ª Região (DJU de 20/08/1999 p34). Além do mais resta provada a inexistência do fato gerador desta multa que seria o evidente intuito de fraude.”

Intimado do acórdão em 24/08/2006 (fl. 122), em 21/09/2006, o contribuinte protocolizou o recurso de fls. 123 a 126, alegando, em síntese que não deve subsistir a glosa das despesas antes referidas, pois efetivamente realizou o desembolso das mesmas para pagar os profissionais a que faz referência.

Em relação à multa qualificada, sustenta que a mesma não pode ser aplicada com base em “indícios” de fraude decorrente de critério subjetivo da fiscalização, eis que nada foi apurado de concreto contra os respectivos profissionais.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

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

Trata de matéria que versa sobre comprovação das deduções de despesas médicas e odontológicas da base de cálculo do imposto de renda e suas devidas comprovações.

As deduções das despesas médicas e odontológicas da base de cálculo do imposto de renda estão disciplinadas no artigo 8º, II, a, da Lei nº 9.250, de 1995, a seguir transscrito:

Lei nº. 9.250, de 1995.

...

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;

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes efetuados a estabelecimentos de ensino, até o limite anual individual de R\$ 2.373,84 (dois mil, trezentos e setenta e três reais e oitenta e quatro centavos), relativamente: (NR) (Redação dada pela Lei nº 11.311, de 13.06.2006, DOU 14.06.2006, conversão da Medida Provisória nº 280, de 15.02.2006, DOU 16.02.2006).¹

1. à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas;

¹ Nota: Assim dispunham as redações anteriores:

"b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, até o limite anual individual de R\$ 2.198,00 (dois mil, cento e noventa e oito reais), relativamente: (Redação dada pela Lei nº 11.119, de 25.05.2005, DOU 27.05.2005, com efeitos a partir de 01.01.2005)"

b) a pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, creches, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de R\$ 1.998,00 (um mil, novecentos e noventa e oito reais); (Redação dada à alínea pela Lei nº 10.451, de 10.05.2002, DOU 13.05.2002, com efeitos a partir de 01.01.2002, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.2002, conversão da Medida Provisória nº 22, DOU 08.01.2002, DOU 09.01.2002)"

"b) a pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de R\$ 1.700,00 (um mil e setecentos reais);"

- P/

2. ao ensino fundamental;
3. ao ensino médio;
4. à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização);
5. à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico; (Redação dada à alínea pela Lei nº 11.119, de 25.05.2005, DOU 27.05.2005, com efeitos a partir de 01.01.2005)
 - c) à quantia de R\$ 1.516,32 (mil, quinhentos e dezesseis reais e trinta e dois centavos) por dependente; (NR) (Redação dada à alínea pela Lei nº 11.311, de 13.06.2006, DOU 14.06.2006, conversão da Medida Provisória nº 280, de 15.02.2006, DOU 16.02.2006)²
 - d) às contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
 - e) às contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social;
 - f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais;
 - g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do artigo 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.

§ 1º. A quantia correspondente à parcela isenta dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por qualquer pessoa jurídica de direito público interno, ou por entidade de previdência privada, representada pela soma dos valores mensais computados a partir do mês em que o contribuinte completar sessenta e cinco anos de idade, não integrará a soma de que trata o inciso I.

§ 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 resarcimento de despesas da mesma natureza;

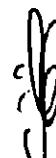
II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes; (grifamos)

² I) Nota: Assim dispunham as redações anteriores:

"c) à quantia de R\$ 1.404,00 (mil, quatrocentos e quatro reais) por dependente; (NR) (Redação dada à alínea pela Lei nº 11.119, de 25.05.2005, DOU 27.05.2005, com efeitos a partir de 01.01.2005)"

"c) à quantia de R\$ 1.272,00 (um mil, duzentos e setenta e dois reais) por dependente; (NR) (Redação dada à alínea pela Lei nº 10.451, de 10.05.2002, DOU 13.05.2002, com efeitos a partir de 01.01.2002, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.2002)"

"c) à quantia de R\$ 1.080,00 (um mil e oitenta reais) por dependente;"



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; (grifamos e sublinhamos)

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.

§ 3º. As despesas médicas e de educação 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 do Imposto sobre a Renda na declaração, observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea b do inciso II deste artigo.

Das despesas passíveis de deduções:

Dos dispositivos acima transcritos, conjugados de forma harmônica, tem-se que são passíveis de dedução da base de cálculo do imposto de renda, das pessoas físicas, as seguintes despesas:

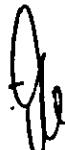
- a) deduções de pagamentos feito a profissionais da área da saúde (art. 8º, II, a, da Lei nº 9.250/95).
- b) deduções relativas a despesas com instrução *do contribuinte e de seus dependentes*, observado o limite anual fixado em lei (art. 8º, II, b, da Lei nº 9.250/95).
- c) à quantia de R\$ 1.404,00 (mil, quatrocentos e quatro reais) por dependente; (NR) (Redação dada à alínea pela Lei nº 11.119, de 25.05.2005, DOU 27.05.2005, com efeitos a partir de 01.01.2005) (art. 8º, II, c, da Lei nº 9.250/95).

Notas:

1) Assim dispunha a alínea alterada:

"c) à quantia de R\$ 1.272,00 (um mil, duzentos e setenta e dois reais) por dependente; (NR) (Redação dada à alínea pela Lei nº 10.451, de 10.05.2002, DOU 13.05.2002, com efeitos a partir de 01.01.2002, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.2002)"

- d) às contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; (art. 8º, II, d, da Lei nº 9.250/95).
- e) às contribuições às entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social; (art. 8º, II, e, da Lei nº 9.250/95).
- f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais; (art. 8º, II, f, da Lei nº 9.250/95).
- g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do artigo 6º da Lei nº. 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no



caso de trabalho não assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.

Provas das despesas passíveis de deduções.

- Art. 8º, § 2º, III, da Lei nº. 9.250/95.

O artigo 8º, § 2º, III, da Lei nº 9.250, de 1995, disciplina a forma através da qual se comprovam as despesas dos valores pagos pelo contribuinte aos profissionais da área da saúde, devendo apresentar recibo 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 recebe.

Para fins de comprovação de pagamento, a legislação não admite prova testemunhal e o único documento idôneo para comprovar o pagamento é o recibo ou a nota fiscal, sendo que em relação aos profissionais de saúde, na falta do recibo, o legislador admitiu como prova a indicação do cheque nominativo por meio do qual foi efetuado o pagamento.

Quanto aos requisitos essenciais que devem constar do recibo, para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda, o valor, a natureza da prestação dos serviços, o nome de quem pagou e a assinatura identificando quem recebeu são pressupostos essenciais à sua validade. O endereço, o CPF do profissional e a identificação do beneficiário dos serviços, caso ausentes, podem ser completados posteriormente pelo tomador dos serviços, adotando-se procedimento semelhante ao do pagamento com cheque nominal, cabendo ao contribuinte, quando de sua declaração de ajuste anual, informar o nº do CPF de quem recebeu o respectivo pagamento.

Da norma contida no inciso III, do § 2º, do artigo 8º, da Lei nº 9.250, de 1995, se extrai que em nenhum momento o legislador estabeleceu como condição de validade do recibo o nome do paciente. Neste ponto, andou bem o legislador, pois o normal se presume sem necessidade de inclusão no texto da lei. A interpretação da norma aqui analisada exige que o julgador atue dentro da normalidade de como os fatos ocorrem na vida real, ou seja, a presunção de que o normal é que o beneficiário dos serviços foi quem pagou. Somente nos casos em que a pessoa que paga não seja o próprio paciente é que se pode exigir que conste do recibo o nome do beneficiário dos serviços.

Trilho no entendimento de que apresentados recibos exigidos pela lei, acompanhados de declaração do profissional que prestou os serviços, a mera suspeita de que os serviços não foram prestados, desacompanhada de outros elementos de convicção, não se constitui em meio de prova capaz para afastar a presunção de veracidade dos recibos. A boa-fé se presume em favor da contribuinte e a má-fé deste se prova.

Salvo em casos excepcionais, isto é: a) quando a autoria do recibo for atribuída a profissional que tenha contra si SÚMULA ADMINISTRATIVA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ, devidamente homologada e com cópia nos autos para que o contribuinte possa manifestar-se em relação a ela exercendo seu direito de defesa ou; b) quando efetivamente existirem nos autos elementos plausíveis que possam afastar a presunção de que os serviços foram prestados e a consequente veracidade dos pagamentos, não se pode

recusar recibo que preenche os requisitos legais e vem acompanhado de declaração do profissional que reconhece sua autoria, assinatura e confirma a prestação dos serviços e o respectivo recebimento dos valores.

Fixados os parâmetros que tenho por norte, passo à análise do recurso.

(i) Da glosa das despesas com o cirurgião-dentista Marcelo Lourenço Ferreira, no valor de R\$ 6.000,00, no ano de 2001 e R\$ 4.000,00 no ano de 2003.

O contribuinte, que pelo que consta da declaração de ajuste anual de fl. 81 é professor da Fundação Educacional Montes Claros e do Governo do Estado de Minas Gerais, com rendimentos anuais, em 2001, de R\$ 66.320,34, declarou ter pago o valor de R\$ 6.000,00 e R\$ 4.000,00, nos anos de 2001 e 2003, respectivamente, ao cirurgião-dentista Marcelo Lourenço Ferreira.

No decorrer da fiscalização veio aos autos a ficha odontológica de fl. 23, cujo verso descreve os serviços tidos por realizados, no valor de R\$ 6.000,00 e R\$ 4.000,00, em 2001 e 2003, respectivamente. Consta no verso do citado documento o controle dos pagamentos. Junto com a referida ficha odontológica e controle de pagamentos, vieram aos autos os documentos de fls. 24 e 38, por meio do quais o profissional descreve os serviços realizados.

A suspeita quanto à execução e pagamento dos serviços odontológicos dá-se pelo fato do cirurgião-dentista residir na cidade de Uberaba, Minas Gerais e prestar serviços na cidade de Guaiianazes, em São Paulo. Todavia, tal circunstância, pelos fatos até aqui analisados, não se mostra suficiente para afastar a presunção de veracidade que gozam os recibos de fls. 35 e 38 que estão acompanhados da descrição dos serviços, das datas em que os pagamentos foram realizados, isto tudo anotado na ficha odontológica (fl. 23-verso).

Ainda que existem suspeitas quanto à realização dos serviços descritos nos documentos de fls. 23, 23-verso, 24, 25 e 38, tais dúvidas, pelos dados até aqui analisados, não são suficientes para afastar a presunção que milita em favor das provas trazidas aos autos, motivo pelo qual tenho que o convencimento acerca da matéria deve ser formado em face do conjunto probatório, examinando, inclusive, a prova em relação aos demais profissionais para verificar se existem procedimentos semelhantes em relação a eles.

(ii) Da glosa das despesas com o cirurgião-dentista Wender Lourenço Ferreira, no valor de R\$ 11.980,00, no ano de 2002.

No ano-calendário de 2002, o recorrente declarou rendimentos no valor de R\$ 71.903,91 e informou ter pago ao cirurgião-dentista antes nominado o valor de R\$ 11.980,00, representado pelos recibos cujas cópias constam da fl. 22 dos autos.

Tudo indica que o cirurgião-dentista aqui nominado é irmão do profissional anteriormente citado e, segundo a fiscalização, também é residente na cidade de Uberaba, Minas Gerais e presta serviços na cidade de Tiradentes, em São Paulo (doc. fl. 36).



Em face da circunstância dos Estados de São Paulo e Minas Gerais fazerem divisas entre si, nada obsta que o profissional preste serviços em outro Município, ainda que em Estado diferente.

Pelos fundamentos até aqui expostos, apesar do paciente residir em Montes Claros, Minas Gerais e o atendimento ter sido realizado nas cidades de Guaianazes e Tiradentes, em São Paulo, tal circunstância, analisada de forma isolada, não permite a glosa dos recibos. Todavia, tal detalhe, quando incluído no conjunto das provas, agrega-se a outros fatos que vão servir de base ao convencimento do julgador, o que farei ao final.

Confrontando a descrição dos serviços realizados pelos dois profissionais da odontologia, não verifiquei identidade de procedimentos, pois se assim tivesse constatado teria mais um elemento para formar convencimento.

Os originais dos recibos cujas cópias constam da fl. 22 dos autos estão à fl. 08 da representação fiscal para fins penais. Examinando ditos originais observo que o documento foi preenchido por uma pessoa e assinado por outra. A letra e a cor da tinta das canetas utilizadas comprovam tal fato. Apesar deste detalhe, tenho que ele, de forma isolada, não permite a glosa dos recibos, pois na medicina e na odontologia, até por questões de higiene, é comum a realização de pagamentos feitos diretamente às secretárias dos referidos profissionais que são quem, na condição de prepostas, recebem os valores pagos e fornecem os respectivos recibos.

Tenho por normal secretária preencher recibo e até mesmo, na condição de preposta, assinar pelo profissional. O que não é normal é situação semelhante a que se verifica nas fls. 22 e 26 dos autos em que o espaço, no recibo, destinado ao lugar do pagamento, dia e mês está em branco, sendo preenchido somente o ano.

Em relação a estes recibos (fls. 22 e segundo recibo da fl. 26), agregado às peculiaridades acima expostas (não preenchimento do lugar e data do pagamento, recibo feito por uma pessoa e assinado por outra, paciente que reside em Minas Gerais sendo atendido por dentistas em cidades de São Paulo), analisados em conjunto e dentro de todas as circunstâncias dos autos, inclusive o detalhe de que a caneta utilizada para assinar os recibos e relatórios de fls. 33 a 37 não é a mesma que foi utilizada para o seu preenchimento, me levam a formar convencimento de que, neste ponto, deve ser mantida a decisão recorrida, pois, diante de todas as evidências existentes nos autos, em se tratando de atendimento odontológico, de grandes proporções e desacompanhado de qualquer prova material, tal como radiografia do serviço realizado e recibo que não especifica o local e a data do pagamento, não se mostra suficiente para comprovar o efetivo pagamento, sendo que em relação à multa qualificada analisarei em item apartado.

(iii) Da glosa das despesas com fonoaudiólogo Fabrício Silveira Chaves e com o fisioterapeuta Marco Saulo Campos Costa, no valor de R\$ 5.000,00 e 6.000,00, respectivamente, nos anos de 2003 e 2004.

Segundo relatório de fls. 14, feito pela fiscalização, ditos profissionais, à época do fornecimento dos recibos eram recém formados e apresentavam as mesmas informações quanto ao local de atendimento, informando que receberem os valores que lhes foram pagos em moeda corrente. Conforme foi consignado no relatório, estes profissionais afirmaram que prestam sempre os serviços em domicílio.

Quanto ao fonoaudiólogo Fabrício Silveira Chaves tenho que o fato de ser recém formado e realizar atendimento a domicílio, não se constitui em elemento capaz de lhe imputar conduta desabonatória, até porque, nem todos os profissionais, recém formados, conseguem montar consultório. No documento de fl. 43, o citado profissional descreveu mês a mês as sessões realizadas e os respectivos valores, informando que na prestação dos serviços foram utilizados luvas, espátulas, massageador facial, espelho, gravador e fita k-7. Pelo relatório de fl. 43, foram realizadas entre doze e oito sessões mensais, entre os meses de março a setembro de 2003.

Em se tratando de serviços de fonoaudiologia, apesar do relatório de fl. 43, tenho que para se admitir tal prova como suficiente para ratificar as informações existentes no acórdão, diante de todas as circunstâncias que envolvem o caso concreto, far-se-ia necessário o exame ou encaminhamento médico do paciente. Todavia, se de um lado, a falta de tal documento pode permitir a glosa das despesas, tal circunstância não é suficiente para qualificar a multa, pois em se tratando de fraude, esta não se presume, ou estão devidamente presentes os requisitos ou, na dúvida, afasta-se. Por tais razões, voto no sentido de afastar a multa qualificada correspondente à glosa das despesas com fonoaudiólogo, no ano de 2003.

No que diz respeito ao fisioterapeuta **Marco Saulo Campos Costa**, o atendimento domiciliar não é a regra. Por outro lado, em que pese o relatório de fl. 68 descrevendo a doença, o início e o fim do tratamento e os procedimentos realizados, entendo que nos casos em que existem suspeitas quanto à idoneidade das informações, há que de adotar dois procedimentos: a) Em relação aos serviços médicos e odontológicos que requerem exames prévios, tais como radiografias, a alegação da efetiva prestação dos serviços deve vir acompanhada de um destes exames, a cargo do contribuinte. b) no caso em que o atendimento não requer exame clínico prévio, o relatório do profissional descrevendo os serviços e procedimentos se mostra hábil para ratificar o recibo, pois do contrário o contribuinte que pagou em dinheiro ficaria impossibilitado de fazer prova.

Não tendo o contribuinte apresentado qualquer exame médico atestando o que foi relatado no documento de fl. 68, tenho que não se desincumbiu de apresentar prova hábil, razão pela qual mantenho a glosa.

(iv) Da glosa das despesas com o cirurgião-dentista **Marcelo Lourenço Ferreira, no valor de R\$ 9.600,00, no ano de 2004.**

O presente processo possui instrução perfeita. Tenho sustentado, em julgamentos anteriores, que nos casos em que existem indícios sobre a efetiva prestação dos serviços e o correspondente pagamento, não bastam o recibo e a declaração do médico afirmando que prestou serviços. São necessários outros elementos de provas, tais como, radiografias, ficha odontológica, elementos que possam identificar os pagamentos realizados. No caso dos autos, o contribuinte trouxe a ficha odontológica de fl. 23, cujo verso descreve os pagamentos realizados e os serviços executados.

Em que a ficha odontológica registrando despesas de R\$ 6.000,00 e R\$ 4.000,00, realizadas em 2001 e 2003, respectivamente, observo que o recibo de fl. 26, no valor de R\$ 9.600,00, possui as mesmas características dos recibos de fls. 22, emitidos por outro profissional. Isto é, o lugar do pagamento, dia e mês estão em branco, sendo preenchido somente o ano. Não é crível que profissionais diferentes, estabelecidos em cidades diferentes,

atendam o mesmo paciente, em anos diferentes, cometam a mesma omissão no preenchimento do recibo.

Pelos fundamentos aqui expostos, levando em consideração as demais circunstâncias dos autos, anteriormente comentadas, neste ponto, nego provimento ao recurso do contribuinte.

(v) Da glosa das despesas com o fisioterapeuta Leonardo Freire Cardoso, no valor de R\$ 9.600,00, no ano de 2003.

Quanto às despesas com o profissional acima referido, que segundo a fiscalização é conhecido vendedor de recibos e que intimado por diversas vezes nunca atendeu as solicitações da fiscalização, sendo, ainda, servidor público Municipal que emite recibos sem prestar os serviços correspondentes, tenho que o relatório de fls. 56 indicando o endereço do profissional, com a indicação FISIOMED Núcleo de Fisioterapia e ortopedia, desacompanhados de qualquer exame relacionado à doença tratada, não se mostra suficiente para comprovar a efetiva realização dos serviços, existindo, inclusive, sérias suspeitas quanto a realização dos mesmos.

Ainda que a fiscalização não tenha realizado diligência para confirmar o endereço profissional indicado no documento de fl. 56, o contribuinte não trouxe aos autos qualquer prova que se mostrasse hábil para afastar as suspeitas relativas ao profissional, cujos recibos foram glosados pela fiscalização. Por tais razões, neste ponto, também nego provimento ao recurso.

(vi) Da glosa das despesas com o cirurgião-dentista Arlem Fabiano Leite Moura, no ano de 2004, no valor de R\$ 1.050,00.

Pelo que se extrai do relatório de fl. 15, o profissional antes nominado foi intimado em 16/02/06 para comprovar os serviços realizados e, passado mais de sessenta dias, manteve-se em silêncio, o que, segundo a fiscalização, demonstra que os serviços efetivamente não foram prestados.

O fato do profissional não ter respondido o que foi solicitado pela fiscalização não permite que esta faça presunção de que os serviços não foram prestados, em especial para qualificar a multa. Há nos autos outros elementos de prova por meio dos quais o contribuinte haverá de entender o porque, na visão do relator, a glosa deve ser mantida e, neste ponto, inclusive com a qualificação da multa.

Por meio do documento de fl. 36, o cirurgião-dentista Wender afirmou que em julho de 2002 fez tratamento de canal no dente 23. Em maio de 2001 o cirurgião-dentista Marcelo, por meio do documento de fl. 35, afirmou que fez tratamento de canal no dente 27 e restauração metálica neste dente. Ninguém apresentou uma única radiografia para comprovar tais serviços. Em abril de 2004, o cirurgião-dentista Arlen, sem que viesse aos autos qualquer prova material, afirma que o contribuinte foi submetido a tratamento odontológico para a confecção de uma ponte fixa dos dentes 23 ao 27, o que demonstra contradição entre as afirmações dos profissionais, o que, ao meu sentir materializa a comprovação das afirmações

feitas no relatório de fiscalização quando concluiu que os serviços odontológicos não foram prestados, devendo ser mantida inclusive a multa qualificada em relação a estas despesas.

(iv) Da análise da qualificadora da multa

Em matéria de fato delituoso não se pode presumir, ou existe prova concreta da figura tipificada na lei ou, em caso de dúvida, desqualifica-se a multa.

Cabe ao contribuinte provar as despesas de forma satisfatória para evitar a glosa das mesmas e à fiscalização, para qualificar a multa, da mesma forma, deve provar, de forma satisfatória, que os serviços não foram realizados, que tudo não passou de uma fraude ou simulação.

No caso dos autos, pelas razões acima declinadas, é de se afastar a multa em relação às despesas como o fonoaudiólogo Fabrício Silveira Chaves.

Isto posto, voto no sentido de DAR PARCIAL provimento ao recurso para afastar a qualificadora da multa em relação à glosa das despesas com o fonoaudiólogo Fabrício Silveira Chaves.

É o voto.

Sala das Sessões-DF, em 14 de junho de 2007.


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA, Redator designado

O recorrente aduz que a qualificação da multa foi exacerbada e baseada em indícios.

Assim não entendo.

A meu ver, *in casu*, configurou-se o evidente intuito de fraude da contribuinte quando reduziu a base de cálculo do IRPF devido, declarando ter feito pagamentos de serviços médicos que efetivamente não foram realizados.

Não é razoável que uma pessoa esclarecida, educadora, não saiba que poderá estar incorrendo em crime fiscal quanto busca reduzir 20% da base de cálculo de seu imposto de renda, declarando despesas que efetivamente não foram pagas/incorrectas. Portanto, a ação dolosa ocorreu já no ato do preenchimento da declaração.

Não se diga aqui que a contribuinte não sabia o que estava fazendo, que teria sido mero equívoco.

Enfim, formei convencimento que, no presente caso, configurou-se o evidente intuito de fraude, condição indispensável para aplicação da multa de 150%, conforme disposto no artigo 44, inciso II da Lei 9.430/1996 (verbis):

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

- cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis." (grifei)

Por seu turno, o arts. 72 da Lei n.º 4.502/1964, assim reza:

"Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. " (grifei)

Frise-se: ao pleitear a dedução de despesas médicas que efetivamente não pagou, conforme comprovado nos autos, a contribuinte tentou modificar a base de cálculo do fato gerador da obrigação tributária, reduzindo-o para menor.

Essa prática revela uma conduta dolosa e premeditada. Tal situação fática se subsume perfeitamente ao tipo previsto no art. 72 da Lei n.º 4.502/1964, acima grifado.

O entendimento aqui manifestado é corroborando por outros julgados dos Conselhos de Contribuintes a exemplo dos seguintes acórdãos:

"REDUÇÃO INDEVIDA DE IMPOSTO - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INEXISTENTES - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA - Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 44, II, da Lei nº. 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, de 1964. Caracteriza evidente intuito de fraude, autorizando a aplicação da multa qualificada, a prática reiterada de redução de imposto de renda devido, através da informação de valores de deduções de despesas inexistentes, comprovado por meio de circularizações efetuadas pela autoridade lançadora junto às empresas beneficiárias das despesas declaradas.. " Acórdão 104-21.460 de 22/03/2006.

"MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - DESPESA INEXISTENTE. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A dedução, na Declaração de Rendimentos a título de despesas médicas, que o contribuinte sabe inexistentes, caracteriza evidente intuito de fraude e legitima a exasperação da multa de ofício, nos termos do art. 44, II da Lei nº 9.430, de 1996." ACÓRDÃO 104-22.137 de 04/12/2006.

Registre-se que apuração de infrações em auditoria fiscal é condição suficiente para ensejar a exigência dos tributos mediante lavratura do auto de infração e, por conseguinte, aplicar a multa de ofício proporcional de 75% a 225%, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Essa multa é devida quando houver lançamento de ofício, como é o caso.

De qualquer forma, convém esclarecer, que o princípio do não confisco insculpido na Constituição Federal (art. 150, IV), dirige-se ao legislador infraconstitucional e não à Administração Tributária, que não pode furtar-se à aplicação da norma, baseada em juízo subjetivo sobre a natureza confiscatória da exigência prevista em lei. Ademais, tal princípio não se aplica às multas, conforme entendimento já consagrado na jurisprudência administrativa, como exemplificam as ementas de decisões que ora reproduzo:

"CONFISCO - A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal" (Ac. 102-42741, sessão de 20/02/1998).

"MULTA DE OFÍCIO - A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, restringe-se ao valor do tributo, não extravasando para o percentual aplicável às multas por infrações à legislação tributária. A multa deve, no entanto, ser reduzida aos limites impostos pela Lei nº 9.430/96, conforme preconiza o art. 112 do CTN." (Ac. 201-71102, sessão de 15/10/1997).

Mantendo, pois, a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões- DF, em 14 de junho de 2007.

ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA