



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

Processo nº 10680.000781/2006-88
Recurso nº 153.627 Voluntário
Matéria IRPF - Ex(s): 2001 a 2004
Acórdão nº 102-49.260
Sessão de 10 de setembro de 2008
Recorrente ANA LÚCIA NOGUEIRA DINIZ
Recorrida 5ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

**DESPESAS ODONTOLÓGICAS - FALTA DE
COMPROVAÇÃO - RECURSO IMPROVIDO**

1. 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 justificação das despesas deduzidas.
2. 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 odontológico, mantém-se a exigência do crédito tributário.

**DESPESAS MÉDICAS - FALTA DE COMPROVAÇÃO DA
PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS - LANÇAMENTO
PROCEDENTE - RECURSO IMPROVIDO.**

3. Somente são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda as despesas médicas cujo pagamento e os serviços sejam efetivamente comprovados, sendo que nos casos de evidentes indícios de fraude não basta a simples apresentação de recibos, sem quaisquer exames médicos ou outros meios de prova relacionados ao pagamento.

DA MULTA QUALIFICADA

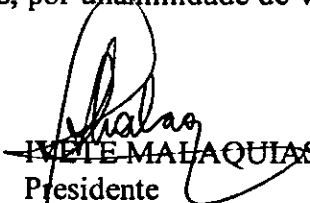
4. Quando do conjunto das provas dos autos resultar o julgador convencido de que o agente orientou sua conduta de forma intencional para obter o resultado desejado, no caso, a redução do imposto de renda a pagar, estão caracterizados os requisitos necessários à qualificação da multa.

[Assinatura]

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.


~~IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO~~
Presidente


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA
Relator

FORMALIZADO EM: 14 OUT 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Silvana Mancini Karam, José Raimundo Tosta Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Núbia Matos Moura, Vanessa Pereira Rodrigues Domene e Eduardo Tadeu Farah.

Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 01/28) lavrado em 18/03/2005 que tem como causa a dedução indevida do Imposto de Renda Pessoa Física, em face de despesas médicas e odontológicas tidas por não comprovadas.

Segundo o relatório fiscal, através do cruzamento dos sistemas de informação da Secretaria da Receita Federal, a contribuinte utilizou recibos inidôneos de despesas médicas e odontológicas para abater o IRPF referente aos anos-calendário de 2001 a 2004.

Notificada do lançamento, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 196/201) onde alega, em síntese que:

a) as deduções com despesas médicas são legítimas, pois os pagamentos aos profissionais acima mencionados realmente foram realizados e os mesmos forneceram recibos, que estão em poder do Fisco;

b) o presente auto de infração descreve as atividades dos profissionais mencionados e que a contribuinte não tem nada a ver com os comportamentos dos mesmos;

c) após 20 anos de serviços médicos prestados à comunidade só acumulou dívidas com bancos, financeiras e instituições de classe;

d) sofreu forte abalo emocional em virtude da separação judicial, e, diante deste fato, precisou da ajuda de diversos profissionais;

e) pelo fato de ter se separado perdeu parte de sua casa para o seu ex-marido, e que hoje a contribuinte reside na casa de seu pai, que a ajuda como pode, inclusive este teve que alienar uma loja para saldar parte das dívidas por ela contraídas;

f) os pagamentos realizados aos profissionais Magda Mascarenhas Alemão de Souza (psicóloga), Ana Paula Campolina Pereira (fonoaudióloga), Rosália Ribeiro Silva (terapeuta ocupacional), Luciana Wardi da Cruz Armanelli (terapeuta ocupacional), Cristiane Pires Soares (cirurgiã-dentista), Alexandre Alvarenga Batista (cirurgião-dentista), Cláudia Pires Soares (cirurgia-dentista) e Renata Paiva de Minas (cirurgia-dentista) foram realizados em moeda corrente, conforme demonstrado na planilha abaixo:

E que por falta de comprovação do efetivo pagamento, o auditor da Receita Federal Carlos Alberto Vieira Júnior, glosou os valores declarados como tendo sido pagos, e considerando que foi comprovada fraude que em tese configura crime contra a ordem tributária, formalizou Representação Fiscal para Fins Penais, através de processo administrativo, que deverá ficar apensado ao processo através do qual foi constituído o crédito tributário.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 196/201) aduzindo o que segue: 

a) as deduções com despesas médicas são legítimas, pois os pagamentos aos profissionais acima mencionados realmente foram realizados e os mesmos forneceram recibos, que estão em poder do Fisco;

b) o presente auto de infração descreve as atividades dos profissionais anteriormente mencionados e que a contribuinte não tem nada a ver com os comportamentos dos mesmos;

c) após 20 anos de serviços médicos prestados à comunidade só acumulou dívidas com bancos, financeiras e instituições de classe;

d) sofreu forte abalo emocional em virtude da separação judicial, e, diante deste fato precisou da ajuda de diversos profissionais;

e) pelo fato de ter se separado perdeu parte de sua casa para o seu ex-marido, e que hoje a contribuinte reside na casa de seu pai, que a ajuda como pode, inclusive este teve que alienar uma loja para saldar parte das dívidas por ela contraídas;

f) os extratos bancários da contribuinte por si só não refletem a realidade da sua situação econômica e financeira, visto que nada impede a pessoa de ter dinheiro em casa e pagar as suas contas em moeda corrente, e que os mesmos não podem servir de prova para a base de cálculo do imposto de renda pessoa física;

g) afirma que os pagamentos realizados aos profissionais Magda Mascarenhas Alemão de Souza (psicóloga), Ana Paula Campolina Pereira (fonoaudióloga), Rosália Ribeiro Silva (terapeuta ocupacional), Luciana Wardi da Cruz Armanelli (terapeuta ocupacional), Cristiane Pires Soares (cirurgiã-dentista), Alexandre Alvarenga Batista (cirurgião-dentista), Cláudia Pires Soares (dentista), e Renata Paiva de Minas (cirurgiã-dentista) foram realizados em moeda corrente, e que os extratos bancários por si só não refletem a realidade dos fatos e da situação financeira da autuada, visto que faltaram os extratos da Cooperativa BANCOOB do Hospital de Clínicas, da qual se vale para realizar empréstimos em dinheiro;

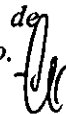
h) ao final, requer diligências e o cancelamento do auto de infração.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte/MG decidiu, por unanimidade de votos, que as despesas médicas somente são dedutíveis quando comprovada a efetiva prestação dos serviços e a vinculação do pagamento do serviço prestado, julgando procedente o lançamento.

Cientificada, a contribuinte interpôs recurso voluntário reiterando as alegações da impugnação, especialmente no pedido de diligências, alegando que é nula a decisão de 1ª instância que deixar de apreciar pedido de diligência na forma do art. 16, IV do Decreto nº 70.235/72, o qual se reproduz "*in verbis*":

Art. 16. A impugnação mencionará:

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.



Ao final requer o provimento do recurso e o cancelamento do Auto de Infração.

É o relatório. 

Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

O recurso interposto pela contribuinte atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e alterações posteriores. Assim, dele tomo conhecimento e passo à análise do mérito.

Apesar de existirem valores cuja exigência se deu com multa de 75% e outros com multa de 150%, o auto de infração não identifica, de forma clara, quais são as infrações cuja exigência foi considerada qualificada. Não há nenhum parágrafo, em separado, sobre a qualificação da multa. Em síntese, após informar o grande número de recibos também relacionados por outros contribuintes em relação aos profissionais de saúde, o auditor fiscal, em relação a cada um dos profissionais antes nominados, encerra com o seguinte parágrafo:

"Assim, por falta de comprovação do efetivo pagamento, glosei os valores declarados como tendo sido pagos à Sra. Magda Mascarenhas Alemão de Souza e, considere que foi comprovada fraude que em tese configura crime contra a ordem tributária, formalizei Representação Fiscal para Fins Penais, através do processo administrativo nº 16680.000783/2006-77, que deverá ficar apensado ao processo através do qual foi constituído o crédito tributário."

No parágrafo acima transcrito consta em relação a todos os profissionais, a exceção daqueles ligados à área da odontologia, donde se conclui que, em relação a estes, não houve a qualificação da multa, podendo as infrações objeto do lançamento ser visualizadas no seguinte quadro:

Nome do Profissional	Profissão	Ano Calendário	Glosa com multa de 75%	Glosa com multa 150%	Total
Magda Mascarenhas	psicóloga	2000		3.000,00	13.000,00
Ana Paula Campolina	fonoaudióloga	2000		7.000,00	15.000,00
Rosália Ribeiro Silva	terapeuta ocupacional	2000		3.000,00	
Cristiane Pires Soares	Cirurgiã-dentista	2000	3.500,00		
Alexandre Alvarenga	cirurgião-dentista	2000	8.000,00		
Cláudia Pires Soares	Cirurgiã-dentista	2000	3.500,00		28.000,00
Magda Mascarenhas	psicóloga	2001		6.750,00	
Ana Paula Campolina	fonoaudióloga	2001		8.250,00	
Rosália Ribeiro Silva	terapeuta ocupacional	2001		10.000,00	25.000,00
Magda Mascarenhas	psicóloga	2002		7.000,00	
Ana Paula Campolina	fonoaudióloga	2002		7.000,00	
Luciana Wardi da Cruz	terapeuta ocupacional	2002		6.000,00	20.000,00
Magda Mascarenhas	psicóloga	2003		4.850,00	13.000,00
Ana Paula Campolina	fonoaudióloga	2003		8.150,00	2.000,00

Renata Paiva de Minas	Cirurgiã-dentista	2003	2.000,00	15.000,00
-----------------------	-------------------	------	----------	-----------

Fixadas as despesas glosadas, com as respectivas multas, passo a examinar o mérito.

Quanto à preliminar de nulidade por não ter sido deferida diligência com a finalidade de intimar os profissionais que prestaram os serviços cujas despesas foram glosadas, a rejeito porque, no caso em tela, em sendo a autuada profissional ligada à área da saúde, no caso médica, não encontraria nenhuma dificuldade em diligenciar junto aos profissionais em busca de outras, tais como exames médicos, radiografias odontológicas etc.

Em relação ao mérito, há que se ter presente que as deduções das despesas com saúde da base de cálculo do imposto de renda estão disciplinadas no artigo 8º, II, a, da Lei nº 9.250, de 1995, "in verbis":

A Lei nº. 9.250, de 1995.

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

...

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:

...

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;

...

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.

Das 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 que a comprovação dos valores pagos pelo contribuinte aos profissionais da área da saúde deve dar-se por meio de 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. Na falta do recibo, o legislador admitiu como prova a indicação do cheque nominativo por meio do qual foi efetuado o pagamento.

Nos casos de lançamento por homologação, cabe ao sujeito passivo informar o valor dos gastos realizados com despesas médicas, sendo assegurado à fiscalização, nos termos do artigo 11, § 3º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, exigir a respectiva comprovação.



Conforme tenho me posicionado em julgamentos anteriores, trilho no entendimento de que apresentados recibos exigidos pela lei, acompanhados de declaração do profissional fornecedor dos 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 e a má-fé se prova.

Para mim, 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 conseqüente 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 ao exame da matéria destacando, de imediato, que estou convencido no acerto do acórdão recorrido que deve ser mantido integralmente.

No caso dos autos, a fiscalização, de forma minuciosa, descreveu as suspeitas existentes em relação aos profissionais relacionados à medicina e os motivos pelos quais somente os recibos, desacompanhados de outros documentos, em especial exames médicos, não se mostravam hábeis para justificar a dedução das despesas.

Em relação à médica Magda Mascarenhas Alemão de Souza, por exemplo, através de cruzamento de informações, contribuintes declararam nos anos-calendário de 1999 a 2003 o valor de R\$ 1.485.444,00, sendo que esta declarou ter recebido valor pouco superior a 3% deste montante. Mais, conforme cálculos existentes à fl. 14, ainda que esta profissional trabalhasse 18h30min. por dia, de forma ininterrupta, incluindo sábados, domingos e feriados, não teria tempo suficiente para atender aos pacientes que deduziram rendimentos da base de cálculo do imposto de renda atribuindo pagamento de despesas a esta profissional.

A mesma situação aplica-se à profissional Ana Paula Campolina Pereira que, no período em questão, teria recebido R\$ 1.935.907,48, sendo que para atender a estes clientes, conforme cálculo de fl. 16, no ano de 2002 teria que ter trabalhado 606 dias.

Lamentavelmente, a mesma situação se verifica em relação às médicas Rosália Ribeiro Silva e Luciana Wardi da Cruz Armeneli. Com relação à primeira, no período de que trata este processo, contribuintes declararam rendimentos no valor de R\$ 1.700.894,48 e quanto à segunda, conforme cálculos de fls, 24, teria que trabalhar 576 dias por ano para atender a clientela que informou pagamentos realizados a esta profissional.

Quanto ao argumento da recorrente de que não pode se responsabilizar pelos procedimentos de tais profissionais, destaco que não se quer que esta se responsabilize por atos de outros, mas sim por seus próprios atos, pois não é crível que em despesas tão elevadas não exista um único exame médico para justificar.

As circunstâncias acima elencadas demonstram o porquê o auditor fiscal entendeu pela desnecessidade de, em seu relatório, destacar item específico quanto à

qualificação da multa que a tenho como perfeitamente identificada quando ele afirma a existência de fraude na dedução de tais despesas.

Em relação à glosa das despesas com os dentistas acima nominados, em que a multa não foi qualificada, apesar dos recibos fornecidos por estes, em face da irrefutável comprovação de fraude envolvendo a autuada, a fiscalização, dentro de sua prerrogativa, exigiu a comprovação dos serviços e dos pagamentos realizados.

Dentre os tratamentos com saúde, os relacionados à área da odontologia são de fácil prova, podendo ser demonstrado por meio de fichas odontológicas, radiografias etc. Nada disto a recorrente trouxe aos autos.

Finalizo a análise das questões relacionadas à glosa das despesas observando que apesar dos valores elevados não há nos autos uma única receita ou exame médico, o que me conduz, sem a menor dúvida, a confirmar o acórdão recorrido.

DA MULTA QUALIFICADA:

Sigo o entendimento de que para a qualificação da multa não bastam suspeitas de que os serviços não foram prestados. A boa fé se presume e a má fé se prova. Assim, para qualificar a multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, combinado com os artigos 71, 72 e 73 Lei nº 4.502, de 1964, a seguir transcritos, é necessária prova de que o agente conduziu sua conduta de forma intencional para obter o resultado desejado, no caso, a redução do imposto de renda a pagar.

Lei nº 9.430, de 1996.

....

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta 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.

Lei nº 4.502, de 1964.

Os arts. 71, 72 e 73, Lei nº 4.502/1964 estão abaixo transcritos:

Art. 71

" Sonegação é toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I- da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;



II- das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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.

Art. 73

Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72."

Partindo da premissa de que a multa qualificada só pode ser aplicada nos casos em que não houver dúvidas quanto à efetiva ação ou omissão intencional do agente em busca do resultado pretendido e tendo por norte que a boa fé se presume e a má fé se prova, há que se identificar em que se constitui a prova necessária para caracterizar a conduta dolosa.

A prova é o conjunto de meios utilizados para demonstrar a existência ou inexistência de determinado fato e suas circunstâncias. A prova, na verdade, é algo destinado ao convencimento de outrem. No caso de dedução da base de cálculo do imposto de renda, em face de despesas médicas, a lei exige comprovação ou justificação. Se o contribuinte, por exemplo, perder os recibos e não mais localizou o prestador dos serviços para ratificar o pagamento realizado, não fará jus à dedução da base de cálculo do imposto de renda. No entanto, ainda que possuindo os recibos, nas situações em que o conjunto de elementos existentes convencer o julgador de que os serviços não foram realizados e de que os recibos apresentados têm por finalidade obter dedução indevida em face de tratamento médico que não ocorreu, como efetivamente se depreende destes autos, é caso de manter-se a multa qualificada.

ISSO POSTO, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

É o voto.

Sala das Sessões— DF, em 10 de setembro de 2008.


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA