



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

Processo n° 10680.003155/2004-81
Recurso n° 147.630 Voluntário
Matéria IRPF - Exs.: 2001 a 2003
Acórdão n° 102-49.004
Sessão de 23 de abril de 2008
Recorrente MARCELO DOS SANTOS MORAES
Recorrida 5ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003

**IRPF. COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS MÉDICAS –
RECURSO DESPROVIDO.**

Em conformidade com o artigo 11, § 3º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, todas as deduções estarão sujeitas à comprovação ou justificção, 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 inexistem elementos concretos e suficientes para afastar a presunção de veracidade dos recibos, com a apresentação de provas de pagamento e da efetiva prestação de serviço, indevidas as despesas deduzidas a título de despesas médicas.

MULTA QUALIFICADA. DESCARACTERIZAÇÃO.

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, se do conjunto das provas dos autos resultar o julgador convencido de que o agente não agiu de forma intencional para obter o resultado desejado, no caso, a redução do imposto de renda a pagar, descaracterizados estão os requisitos necessários à qualificação da multa.

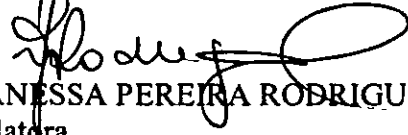
Multa de ofício desqualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, DESQUALIFICAR a multa de ofício, nos termos do voto da Relatora. Vencido o Conselheiro Naury Fragoso Tanaka que negava provimento ao recurso.



IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
Presidente



VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE
Relatora

FORMALIZADO EM: 05 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Silvana Mancini Karam, José Raimundo Tosta Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Núbia Matos Moura e Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

Relatório

Contra o contribuinte foi lavrado o Auto de Infração de fls. 2 a 9, referente aos dados informados nas Declarações de Imposto de Rendas Pessoa Física dos exercícios de 2001 a 2003 (fls. 16 a 24), em que foram glosadas as despesas médicas pleitadas em nome da psicóloga Valdete Maria Pedro – CPF 609.066.346-87, nos valores de R\$ 4.464,00, R\$ 6.240,00 e R\$ 6.480,00.

A glosa do exercício de 2001 deu-se pela falta de apresentação dos recibos, e, nos exercícios de 2002 e 2003 pela apresentação de recibos inidôneos, uma vez que a profissional declarou que os mesmos foram emitidos graciosamente, sem contraprestação de serviços. Nesses dois exercícios foi lançada multa qualificada de 150% e formalizado processo de representação fiscal para fins penais (Processo 10680.003191/2004-45).

Na impugnação de fls. 01 a 03, o Recorrente alegou, em suma, que não procede a glosa das despesas e nem a justificativa da profissional, considerando que os recibos foram de fato emitidos por ela, e que a sua alegação simplista não pode prosperar em face dos recibos por ela assinados, pois de acordo com o artigo 368 do Código de Processo Civil tem presunção de veracidade e maior força probante.

A 5ª. Turma da DRJ/BHO, às fls. 55/59, julgou o lançamento procedente, por entender que restou comprovada a utilização de recibos inidôneos, verificando-se, inclusive a presença de elementos caracterizadores, em tese, da qualificação da infração, não havendo reparos no lançamento.

A ciência do referido acórdão ocorreu em 12/05/2005 e o contribuinte apresentou seu recurso em 07/06/2005, reiterando os argumentos trazidos em sede de impugnação e destacando:

1. Que as declarações prestadas pela profissional de psicologia não podem invalidar um documento por ela assinado, considerando, ainda, que nenhuma outra prova superior foi trazida para ilidir aquele documento que tem força probante.

2. Que o acórdão proferido verifica-se que há desconhecimento do que preceitua o artigo 368 do Código de Processo Civil, que estabelece: *“As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.”* Nesse sentido, destaca decisão proferida pela 4ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife.

3. Legar ao Recorrente a prova da não prestação de serviços é um absurdo e não pode se admitir por fundamentar-se em suposição e em declaração não comprovada.

4. Inadmissível acatar que após mais de 3 anos da ocorrência dos fatos, a profissional, por meras declarações verbais, possa alegar que não prestou o serviços “nos 3 exercícios em que graciosamente forneceu os recibos.” Mais absurdo ainda, tais alegações sobrepujarem a documentação escrita, firmada e devidamente identificada pela mesma profissional da psicologia.



4. Que o artigo 11 da Lei 8.383 de 30 de dezembro de 1991, reproduzido no art. 66 da IN SRF n. 02/93, estabelece que podem ser deduzidos na declaração de ajuste anual os pagamentos feitos, no ano-calendário, a psicólogos, entre outros, e que a alínea “c” do § 1º. do referido artigo 11 e art. 70 da mesma instrução normativa ora citada, condiciona a admissibilidade da aludida dedução à especificação e comprovação dos pagamentos, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no cadastro de pessoas físicas ou no cadastro de pessoas jurídicas, o que foi devidamente obtido pela Recorrente.

6. Por fim, cita um julgado do Conselho de Contribuinte e outro do Tribunal Regional da 1ª. Região.

O processo foi encaminhado para julgamento ao Segundo Conselho de Contribuintes, sendo distribuído ao i. Conselheiro Leonardo Henrique M. de Oliveira, que converteu o julgamento em diligência nos seguintes termos:

“1) Diligenciar junto ao Conselho Regional de Psicologia em Belo Horizonte – MG para solicitar informações sobre a profissional Dra. Valdete Maria Pedro, CPF 609.066.346-87, CRP/MG n. 10.998, 4ª. Região. Saber se está com a inscrição atualizada, desde que data está inscrita naquele Conselho e demais informações que constem no cadastro em nome da Dra. Valdete;

2) Solicitar a Dra. Valdete Maria Pedro (CPF 609.066.346-87), que preste informações sobre que tipo de relacionamento mantinha com o contribuinte para lhe entregar recibos “graciosamente”, como afirmou (fls. 15). Verificar se presta/prestou serviços na sua área de sua formação (psicologia), em que local e desde quando. Apurar possível número de pacientes que porventura atende/atendeu;

3) Verificar nas declarações de ajuste dos anos-calendários 2000, 2001 e 2002, da Dra. Valdete eventuais valores recebidos em razão da atuação profissional de psicóloga;

A fiscalização deverá, ainda, efetuar pesquisas nos sistemas informatizados da SRF, sobre a existência de outras deduções de serviços de psicólogo prestados pela Dra. Valdete Maria Pedro (CPF 609.066.346-87).

Inquirir o Contribuinte para que preste maiores esclarecimentos sobre o tratamento psicológico, inclusive local em que foi atendido, horário e também a forma de pagamento, apresentando documentos pertinentes e informações que julgar necessárias a sua pretensão.

A fiscalização poderá efetuar outras verificações e procedimentos relacionados especificamente aos objetivos dessa diligência e, ao final, deverá lavrar termo circunstanciado, cientificando ao cocontribuinte para sua manifestação, no prazo de 30 dias, se desejar”.

Em respostas às diligências efetuadas, temos:

- Fls. 87/89 – Ofício n. 36/2007 ao Conselheiro Presidente do Conselho Regional de Psicologia de Minas Gerais, para informar dados relacionados ao registro da psicóloga Valdete Maria Pedro (CPF 609.066.346-87). Em resposta, informou o número do registro e que a data da inscrição é de 08/03/93.

- Fls. 90/92 – Intimação Fiscal à Dra. Valdete Maria Pedro para manifestar-se sobre a declaração de 16/12/2003 (fls. 15) e com relação aos anos-calendários 2000 a 2002

informar os locais onde se davam os atendimentos psicológicos e desde quando, e ainda apresentar relação nominal de pacientes atendidos. Foram feitas 3 tentativas de entrega da referida intimação, sem sucesso, permanecendo o expediente no correio e sendo devolvido à DRF em 16/05/2007.

- fls. 93/95 – Análise das declaração da Dra. Valdete Maria Pedro dos exercícios de 2001, 2002 e 2003, sendo que:

(i) no ano-calendário 2000 – declaração de R\$ 14.985,00 de rendimentos tributáveis. Pelo sistema informatizado da SRFB os registros foram expurgados;

(ii) no ano-calendário 2001 – declaração de R\$ 9.810,00 de rendimentos tributáveis recebidos de pessoa física. Pelo sistema informatizado da SRFB consta que 34 contribuintes deduziram pagamentos à profissional totalizando R\$ 188.480,00, e dentre eles, a ora Recorrente;

(iii) no ano-calendários 2002 – declaração de R\$ 18.125,00 de rendimentos tributáveis recebidos de pessoa física. Pelo sistema informatizado da SRFB consta que 34 contribuintes deduziram pagamentos à profissional totalizando R\$ 169.260,00, e dentre eles, a ora Recorrente;

Constatou-se, ainda, que a DIRPF/2003 foi a última declaração entregue.

- fls. 96 e 102/107– Intimação fiscal ao Recorrente para prestar maiores esclarecimentos sobre o suposto atendimento psicológico nos anos-calendário 2000, 2001 e 2002, inclusive local de atendimento, horário, forma de pagamento e outros documentos pertinentes com o fim de comprovar a efetiva prestação dos serviços. O Recorrente protocola uma petição intitulada de “impugnação” em 21/06/2007, ressaltando que não apresentará ou não fará prova contrária ao seu próprio interesse, “por ser de natureza moral e ética, previstos no Código Civil Brasileiro/2002.” No mais, reira os termos de sua defesa.

É o relatório.



Voto

Conselheira VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE, Relatora

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto nº. 70.235 de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado. Assim, conheço-o e passo ao exame do mérito.

As deduções das despesas da base de cálculo do imposto de renda estão disciplinadas nas disposições do artigo 8º, II, da Lei nº 9.250, de 1995, "in verbis":

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:

aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

.....

§ 2º. O disposto na alínea a do inciso II:

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

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

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento; (grifei)

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.

Em conformidade com o artigo 11, § 3º, do Decreto-lei nº 5.544, de 1943, todas as deduções estarão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. Assim, sempre que entender necessário, a fiscalização tem a prerrogativa de exigir a comprovação ou justificação das despesas deduzidas.

Assim, 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 ocorrer 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. Alternativamente, na falta do referido recibo, o legislador admite como prova a indicação do cheque nominativo por meio do qual foi efetuado o pagamento.

Vale mencionar, ainda, que a lei pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

E referido dispositivo está em consonância com o princípio de que o ônus da prova cabe a quem a alega. Nesse sentido, o art. 333 do Código de Processo Civil prevê que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Saliente-se que, ante ao valor das deduções pleiteadas, cabe ao fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 11, § 4º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943. A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o sujeito passivo o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve-se assumir as conseqüências legais, resultando no não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação.

Importa destacar também que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto à determinado fato questionado. Logo, cabe apenas ao sujeito passivo, e não ao fisco, obter provas da idoneidade do recibo.

Observe-se que o art. 332 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, estabelece que “todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação ou defesa”. Desse modo, não havendo hierarquia do valor probante dos meios de prova, excetuado o uso de provas ilícitas (art. 5º, inciso LVI da Constituição Federal de 1988), pode-se provar qualquer situação de fato por qualquer via.



No caso concreto, os recibos trazidos pelo sujeito passivo foram examinados pela fiscalização, que não os considerou aptos a comprovar as deduções de despesas médicas pleiteadas. Assim, caberia ao sujeito passivo, em face da glosa efetuada, apresentar documentos outros que comprovassem o efetivo pagamento das despesas médicas.

Conforme jurisprudência desta Turma, para gozar as deduções com despesas médicas, não basta ao contribuinte a disponibilidade de simples recibos ou declarações. Havendo questionamento da autoridade fiscal, torna-se necessária a comprovação da efetiva prestação do serviço e do pagamento correspondente. Vejamos alguns julgados:

"DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS - RECIBOS INIDÔNEOS - Para que sejam aceitos como comprovantes de despesas médicas, os recibos devem possuir as qualidades exigidas pela IN nº 15/2001. Não possuindo os mesmos tais características, são considerados inidôneos e imprestáveis para a prova das despesas deles constantes". (Ac. 1º CC 104-21180)

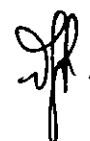
"IRPF - DESPESAS MÉDICAS, ODONTOLÓGICAS E OUTRAS DEDUTÍVEIS - A efetividade do pagamento a título de despesas odontológicas não se comprova com mera exibição de recibo, mormente quando o contribuinte não carrou para os autos qualquer prova adicional da efetiva prestação dos serviços e existem fortes indícios de que os mesmos não foram prestados" (Ac. 1º CC 102-44154/2000)

"IRPF - DESPESAS MÉDICAS - DEDUÇÃO - Inadmissível a dedução de despesas médicas, na declaração de ajuste anual, cujos comprovantes não correspondam a uma efetiva prestação de serviços profissionais, nem comprovado os desembolsos. Tais comprovantes são inaptos a darem suporte à dedução pleiteada. Legítima, portanto, a glosa dos valores correspondentes, por se respaldar em recibo imprestável para o fim a que se propõe (Ac. 1º CC 104-16647/1998)"

Portanto, em princípio, admite-se como prova de pagamento tão-somente os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Porém, havendo dúvida quanto à materialidade do pagamento e/ou quanto à efetividade do serviço prestado pelo profissional, o fisco está autorizado a solicitar outros elementos de provas do sujeito passivo.

Em conformidade com o artigo 11, § 3º, do Decreto-lei nº 5.544, de 1943, todas as deduções estarão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. Assim, sempre que entender necessário, a fiscalização tem a prerrogativa de exigir a comprovação ou justificação das despesas deduzidas.

Com a realização da diligência solicitada por esta 2ª. Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, lamentavelmente, muito pouco se esclareceu, eis que, a Dra. Valdete sequer recebeu a intimação fiscal e o Recorrente limitou-se a reiterar os termos de seu recurso, sem apresentar novas provas. A única informação mais concreta que se teve com a diligência solicitada foram os valores declarados como dedutíveis por vários contribuintes que teoricamente tiveram serviços prestados pela Dra. Valdete.



Assim, diante deste cenário temos apenas recibos simples emitidos, que foram considerados inidôneos pela fiscalização em vista da Declaração da Dra. Valdete de que nunca prestou serviços ao Recorrente e que os emitiu "graciosamente". Aliás, destaca-se que contra esta declaração da profissional o Recorrente mantém-se silente, inclusive quando teve oportunidade de se manifestar na diligência realizada. Não há, ainda, nenhum laudo específico acerca dos serviços realizados, tampouco provas efetivas dos pagamentos efetuados ao profissional, o que a meu ver, seriam elementos fundamentais para se refutar o presente lançamento.

Consequentemente, não há elementos nos autos que dê segurança ao julgador para declarar as deduções como válidas, razão pela qual mantenho as glosas.

No que tange à qualificação pela multa qualificada, nos termos do artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, combinado com os artigos 71, 72 e 73 Lei nº 4.502/64, descritos abaixo, é imprescindível a existência de prova em que o agente teve conduta 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

"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."



Da leitura dos dispositivos supra citados, entende-se 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, sendo importante identificar em que se constitui a prova necessária para caracterizar a conduta dolosa.

No caso de dedução da base de cálculo do imposto de renda, em face de despesas médicas, a lei exige comprovação ou justificação. Assim, nestes autos, a documentação trazida aos autos não comprova de forma eficaz e contundente que houve intenção de dolo pelo Recorrente, razão pela qual entendo que é caso de se afastar a aplicação da multa qualificada.

Pelo exposto, DOU PARCIAL provimento ao recurso, para AFASTAR a multa qualificada, mas manter as glosas efetuadas.

Sala das Sessões-DF, em 23 de abril de 2008.


VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE