



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

Processo n° 10680.005019/2007-79
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2003-000.021 – Turma Extraordinária / 3ª Turma
Sessão de 27 de março de 2019
Matéria IRPF - DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS - MULTA DE OFÍCIO
Recorrente JOSÉ AUGUSTO MATUCK
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO. COMPROVAÇÃO COM DOCUMENTAÇÃO COMPLEMENTAR.

Podem ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda 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, pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar motivadamente elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados e dos correspondentes pagamentos. O recorrente logrou êxito em comprovar parte das deduções pleiteadas.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

Constatada a ocorrência das hipóteses legais, a elaboração de RFFP constitui obrigação funcional do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e corresponde ao relato da constatação da ocorrência, em tese, de prática que constitua ilícito penal, apurada no curso da auditoria fiscal, não se tratando de formal acusação, o que, aliás, nem mesmo é de sua competência. Constitui mera comunicação dos fatos, das circunstâncias, dos documentos e demais

elementos que possam subsidiar a eventual proposição de ação penal, devendo ser oportunamente encaminhada à Autoridade Pública, que, a seu juízo, tomará as providências tendentes à apuração dos fatos ou formalização da acusação penal.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais, conforme Súmula CARF nº 28 (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

MULTA DE OFÍCIO E VEDAÇÃO AO CONFISCO.

No lançamento de ofício a multa a ser aplicada é de 75% conforme estabelece a legislação. Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade administrativa aplicá-la, não lhe competindo o exame da constitucionalidade das Leis, nem deixar de aplicá-las, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal neste sentido. Art. 44, I da Lei 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, em dar provimento parcial, para admitir deduções a título de despesas médicas no valor de R\$ 21.000,00.

(assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente e relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente), Wilderson Botto e Francisco Ibiapino Luz.

Relatório

Autuação

Trata-se de lançamento decorrente de procedimento fiscal, referente aos anos-calendário 2003, 2004 e 2005, tendo em vista a apuração de deduções de despesas médicas consideradas como indevidas (fls.05 a 11).

De forma sucinta, a fiscalização constatou as seguintes irregularidades, conforme Termo de Verificação Fiscal fls 12 a 15:

Despesas Médicas - SEMOL - Sist. Especial Médico Odont. e Laboratorial Ltda

No curso dos trabalhos desenvolvidos pelo Serviço de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte/MG, os Auditores-Fiscais da Receita Federal detectaram que diversos contribuintes utilizaram-se, por supostos pagamentos por serviços prestados, de recibos emitidos pela empresa SEMOL - SISTEMA ESPECIAL MÉDICO ODONTOLÓGICO E LABORATORIAL S/C LTDA, CNPJ nº 25.456.450/0001-14, com domicílio declarado no cadastro da

Secretaria da Receita Federal, na Av. Amazonas, nº 115, Centro, Belo Horizonte/MG - CEP 30180-902.

(...)

Diante dos fatos apurados ao longo da ação fiscal, ficou devidamente comprovado que todos os recibos emitidos no período de 01/01/2003 a 31/12/2004, em nome ou pela empresa SEMOL - SISTEMA ESPECIAL MÉDICO ODONTOLÓGICO E LABORATORIAL S/C LTDA, CNPJ nº 25.456.450/0001-14, são INIDÔNEOS, haja vista serem ideologicamente falsos, sendo, portanto, imprestáveis e ineficazes para dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física.

A fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte, então, elaborou Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz (cópia às fls 38 a 45), que foi homologada pelo Delegado da Receita Federal em Belo Horizonte, tendo sido publicado O Ato Declaratório Executivo n.º 139, de 14/12/2006 (cópia à fl. 37).

Entre os contribuintes que informaram em suas declarações de IRPF despesas médicas junto à empresa SEMOL, constou o nome do Sr. José Augusto Matuck. Em 16/03/2007, lavrei Termo de Início da Ação Fiscal (fls.14 e 15), solicitando ao contribuinte que apresentasse os comprovantes das despesas médicas informadas em suas declarações de IRPF referentes aos exercícios de 2004 a 2006.

Em 05/04/2007, o contribuinte compareceu à Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte e apresentou os documentos solicitados, exceto os comprovantes de despesas médicas junto à UNIMED/BH referentes ao exercício de 2004. Entre os documentos apresentados, constaram os recibos emitidos pela empresa SEMOL referentes aos exercícios de 2005 e 2006, que foram retidos conforme Termo de Retenção juntado à fl. 18 e que somaram:

Exercício de 2005: R\$ 7.200,00;

Exercício de 2006 R\$ 7.150,00.

Tendo em vista a Súmula e o Ato Declaratório Executivo citados acima, glosei os valores declarados como tendo sido pagos SEMOL - SISTEMA ESPECIAL MEDICO ODONTOLÓGICO E LABORATORIAL S/C LTDA, CNPJ nº 25.456.450/0001-14 e, considerando que foi comprovada fraude que em tese configura crime contra a ordem tributária, formalizei Representação Fiscal para Fins Penais, através do processo administrativo n.º10680.005020/2007-01, que deverá ficar apensado ao processo através do qual foi constituído o crédito tributário.

(...)

Despesas Médicas - profissionais e clínica abaixo listados

A - Maria Helena Moreira Reis - CPF 244.611.996-49;

B - Viviane Apa Pires de Souza - CPF 012.325.426-44;

C - Mediodonto Assistencial Ltda - CNPJ 03.129.049/0001-37; ~

O fato de o contribuinte haver informado em suas declarações de IRPF referentes aos exercícios de 2005 e 2006, despesas médicas junto ao SEMOL - SISTEMA ESPECIAL MÉDICO ODONTOLÓGICO E LABORATORIAL S/C LTDA, não realizadas efetivamente., com o claro objetivo de reduzir o valor de Imposto de Renda devido, lança dúvidas quanto à idoneidade das demais despesas médicas informadas em suas declarações de IRPF.(...)

No Termo de Intimação Fiscal lavrado em 16/03/2007, além dos comprovantes das despesas médicas informadas nas declarações de IRPF referentes aos exercícios de 2004 a 2006, solicitei ao contribuinte que apresentasse as microfílmagens dos cheques que comprovassem os pagamentos (...)

Na ocasião de seu comparecimento a esta Delegacia, em 05/04/2007, o contribuinte apresentou os comprovantes de despesas médicas junto aos profissionais e clínica acima identificados, conforme registrado no Termo de Retenção à fl. 18. As cópias dos citados comprovantes foram juntadas às fls. 25 a 36 e seus valores somaram:

- Maria Helena Moreira Reis - Exercício 2004 - R\$ 7.200,00;*
- Viviane Apa Pires de Souza - Exercício 2004 - R\$ 2.500,00;*
- Mediodonto Assistencial Ltda - Exercício 2004 - R\$ 6.000,00;*
- Maria Helena Moreira Reis - Exercício 2005 - R\$ 6.800,00;*
- Mediodonto Assistencial Ltda - Exercício 2005 - R\$ 7.850,00;*
- Maria Helena Moreira Reis - Exercício 2006 - R\$ 7.000,00;*
- Mediodonto Assistencial Ltda - Exercício 2006 - R\$ 7.350,00*

Com relação às microfílmagens de cheques, em seu Termo de Resposta (fl.17), o contribuinte prestou o seguinte esclarecimento: “ Quanto as microfílmagens dos cheques, informo-lhe que por pagar mensalmente, sempre fiz os pagamentos em dinheiro. ”.

Ora, o objetivo de se ter solicitado ao contribuinte as cópias de cheques foi o de se tentar provar o efetivo pagamento vinculado aos recibos apresentados, conforme determinado pelo Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais acima transcrito, o que não ocorreu. Desta forma, glosei os valores declarados como

tendo sido pagos a: Maria Helena Moreira Reis, Viviane Apa Pires de Souza e Mediodonto Assistencial Ltda, que somaram:

Exercício de 2004: R\$ 15.700,00;

Exercício de 2005: R\$ 14.650,00;

Exercício de 2006: R\$ 14.350,00

Impugnação

Inconformado com a autuação da qual tomou ciência em 08/05/2007, o contribuinte apresentou impugnação em 05/06/2007 (fls. 74 a 90).

Por bem descrever os argumentos, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

O contribuinte tendo tomado ciência do lançamento em 08/05/2007, consoante documento de fls. 66, juntada às fls. 69/88, e documentos de fls 89 a 97, faz um breve relato dos fatos e apresenta duas peças, em datas distintas, com os seguintes argumentos.

Na primeira peça de fls. 69 a 71, recebida em 30/05/2007, diz: que os fatos geradores ocorridos em 31/12/2004 (R\$7.200,00) e em 31/12/2005 (R\$7.150,00) serão objeto de parcelamento, principal e acessório, conforme requerimento em anexo e documentação exigida;

que o restante da dívida consubstanciada no auto de infração, relativos aos fatos geradores ocorridos em 31/12/2003(R\$ 15.700,00; 31/12/2004 valor de R\$ 14.650,00 e em 31/12/2005 no valor de R\$ 14.350,00 estão sendo impugnados;

que seja desmembrado o processo para que seja dado seguimento ao parcelamento relativo à parte do débito contra a qual não foi interposta defesa, atuando-se este pedido de parcelamento em separado, com suspensão da sua exigibilidade, na forma do art.151, inciso VI, do CTN, e demais implicações legais, para efeito de dedução gradual do montante confessado.reapresenta todos os recibos e confia na manutenção das deduções como medida de justiça;

Na segunda peça de fls. 72 a 88, recebida em 05/06/2007, diz que:

que a presente impugnação é tempestiva pois, foi cientificada do Auto de Infração em 08/05/2007, apresentou defesa em 08/06/2007, considerando-se que o prazo de defesa é de 30 dias e em 07/06/2007 foi feriado, o prazo se esgotaria apenas em 08/06/2007;

que o auto de infração é parcialmente nulo pois, baseou-se em presunção, devendo ser aplicado o art. 112 do CTN, uma vez que a auditoria concluiu com base na idoneidade dos recibos da SEMOL, que os demais recibos apresentados também o seriam;

que no caso dos recibos da SEMOL, havia o Ato Declaratório nº 139 de 14/12/2006, que declarou a inidoneidade dos recibos emitidos pela citada empresa, com base em provas robustas, dentre elas a própria declaração do representante, assumindo a autoria do delito;

que no caso dos demais recibos, emitido por Maria Helena Moreira-Reis, Viviane Apa Pires de Souza e Mediodonto Assistencial Ltda, não há qualquer indício de falsidade ideológica relativamente aos mesmos;

que o fato de não terem sido apresentados as microfilmagens dos cheques dados em pagamento aos tratamentos médicos respectivos, pelo simples fato do pagamento ter sido feito em moeda corrente, não conduz à conclusão de que os recibos foram comprados, não havendo razão para a glosa dos valores deduzidos;

que a Autoridade Administrativa sequer se deu ao trabalho de intimar os profissionais que emitiram os recibos para prestar informações à Secretaria da Receita Federal e confirmar ou negar a prestação dos serviços médicos;

que o autuado junta declarações dos profissionais no sentido de que houve o atendimento, inclusive, comprovando mediante cópia do prontuário médico;

que a lei exige apenas que os pagamentos sejam especificados e comprovados por meio de documento contendo nome, endereço e CPF ou CNPJ de quem os recebeu o que foi devidamente observado nos recibos apresentados;

que poderá ser feita a exigência de indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento, todavia, esta exigência só é cabível na falta daquela documentação, a teor do art. 46 da IN SRF nº 15, de 06 de fevereiro de 2001;

que a própria jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes corrobora com o entendimento exposto, conforme os acórdãos que transcreve;

que, também, o TRF da 4ª Região assim, vem entendendo, conforme acórdão que transcreve;

em seguida diz que o mesmo tribunal entendeu, ainda, que a presunção, in casu, de boa fé, milita em favor do contribuinte, cabendo ao Fisco elidi-la e não o contrário;

que tendo sido parte do auto lavrado com base em meras presunções, mister a sua anulação, conforme entendimento jurisprudencial relativos ao tema presunção que colaciona;

cita doutrina e conclui neste aspecto que em respeito aos princípios do devido processo legal, do contraditório, e ampla defesa e do in dubio pro contribuinte (art.112 do CTN) mister o cancelamento das glosas referentes aos recibos de Maria Helena Moreira Reis, Viviane Apa Pires de Souza e Mediodonto Assistencial Ltda;

que mantida a exigência do IRPF, no que diz respeito à glosa dos valores deduzidos com base nos outros recibos, não indicados no ADE, impõe-se, ao menos, a redução dessa multa para o percentual de 20%, com fulcro no art. 61, parágrafo 2º da Lei 9.430/96 que determina que o percentual da multa aplicada na cobrança de débitos tributários em atraso fica limitado ao percentual de 20%;

que não há que se dizer que o referido art. 61, §2º, da Lei 9.430/96, aplica-se somente quando não houver lançamento de ofício, pois, nesta situação, restaria configurada a denúncia espontânea, que exclui a multa em sua integralidade;

Transcreve jurisprudência Administrativa e do TRF da 1ª Região, que tratam da aplicação da multa de ofício, relativa ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica;'

que descabe a representação penal antes do término do procedimento administrativo conforme previsão do art. 83 da Lei nº 9.430/96, ademais,

tal procedimento da fiscalização privou o autor de exercer seu direito ao devido processo legal a ampla defesa e ao contraditório- direitos garantidos pelo art. 5º, incisos LIV e LV, da CF/88;

que com efeito se o PTA se presta justamente a apurar a existência e o quantum do crédito, antes de finda a fase administrativa e de inscrito o débito em dívida Ativa, existe apenas a obrigação tributária, destituída do atributo de certeza e liquidez, a ensejar sua exigibilidade; '

que apenas a constituição do crédito tributário com sua inscrição em dívida ativa que, à luz do disposto no art.204 do CTN, “gozo da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré- constituída;

que se a decisão administrativa for favorável ao contribuinte retira o interesse de agir do ente tributante para o ajuizamento de Execução Fiscal e sem a menor dúvida da formalização do, Processo-Crime, transcreve doutrina e jurisprudência sobre o tema;

por fim diz que os fatos geradores ocorridos em 31/12/2004 (valor tributável R\$ 7.200,00) e em 31/12/2005 (valor tributável de R\$7.150,00) serão objeto de parcelamento, sendo certo que o pagamento do débito, ainda que parcial, antes do oferecimento da denúncia, extingue a punibilidade, nos termos do art. 34, da Lei nº 9.249/91.

Requer:

1- seja determinada a suspensão do processo tributário em apenso, devendo a representação fiscal para fins penais ser encaminhada ao ilustre Membro do Parquet apenas após o trânsito em julgado administrativo e apenas no caso de não

cumprimento do parcelamento firmado, nos termos do art.83 da Lei 9.430/96 e art.34 da Lei 9.249/91;

2- seja dado total provimento à presente impugnação para , em respeito aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa e do in dúbio pro contribuinte (art.112, do CTN), cancelar a glosa referente aos recibos emitidos por Maria Helena Moreira Reis, Viviane Apa Pires de Souza e Mediodonto Assistencial Ltda, porque, nesta parte, a autuação se baseou em meras presunções;

3- reduzir a multa do percentual de 75% (setenta e cinco por cento) para 20% (vinte por cento), por aplicação do artigo 61, § 2º, da Lei nº 9.430/96, sob pena de confisco;

De acordo com o Termo de Transferência de Crédito Tributário de fls.100, em 31/05/2007 foi transferido para o processo nº 10680-006.839/2007 crédito tributário assim discriminado:

Exercício 2004 Valor principal transferido=R\$ 1.980,00

Exercício 2005 Valor principal transferido=R\$1.966,25

Acórdão de Primeira Instância

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) julgou a impugnação improcedente (fls.112 a 126) e manteve as glosas, conforme ementa reproduzida a seguir:

DESPESAS MÉDICAS

A dedução das despesas médicas na declaração de ajuste anual está condicionada à comprovação, através de documentação hábil e idônea dos gastos declarados e restrita aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes

Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação a juízo da autoridade lançadora

Glosas mantidas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Recurso Voluntário

Cientificada dessa decisão em 05/07/2010 (fl.131), o contribuinte interpôs em 03/08/2010 recurso voluntário (fls. 132 a 146), no qual apresenta os mesmos argumentos da impugnação, os quais destaco a seguir:

o contribuinte apresentou os documentos solicitados, sendo que entre eles constavam recibos emitidos pela empresa SEMOL - referida empresa teve os recibos emitidos declarados inidôneos através do Ato Declaratório nº 139, de 14/12/1996. Os valores relativos aos recibos declarados inidôneos foram objeto de parcelamento já liquidado pelo contribuinte, conforme PTA nº 10.680.006.839/2007-88;

que os demais valores lançados pela i. Auditoria Fiscal baseia-se em meras presunções, eis que esta concluiu que, frente à inidoneidade dos recibos apresentados pelo Autuado, emitidos pela SEMOL, que os demais recibos apresentados pelo contribuinte também o seriam;

no caso dos demais recibos, emitidos por "Maria Helena Moreira Reis", Viviane Apa Pires de Souza" e "Mediodonto Assistencial Ltda", não há qualquer indício de falsidade ideológica relativamente aos mesmos;

as deduções efetuadas pelo contribuinte foram devidamente comprovadas pelos recibos apresentados, sendo que os pagamentos das referidas despesas foram efetivados em espécie, ou seja, mediante pagamento em dinheiro;

o Recorrente apresentou declarações dos profissionais no sentido de que houve o atendimento, inclusive, comprovado mediante cópia de prontuário médico;

A lei exige apenas que os pagamentos sejam especificados e comprovados por meio de documento contendo nome, endereço e CPF ou CNPJ de quem os recebeu - o que foi devidamente observado nos recibos apresentados;

Poderá ser feita exigência de indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento. Todavia, esta exigência só é cabível na falta daquela documentação, conforme se deduz do teor do artigo 46 da IN SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001;

E, tendo sido parte do auto de infração lavrada com base em meras presunções, mister a sua anulação, conforme entendimento jurisprudencial colacionado;

É INQUESTIONÁVEL QUE O FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO DE LANÇAMENTO DO FISCO FEDERAL DECORRE DA COMPROVAÇÃO DA INEXISTÊNCIA DO PAGAMENTO DAS DESPESAS MÉDICAS, SENDO QUE A ELE INCUMBE O ÔNUS PROBATÓRIO E, DIGA-SE DE PASSAGEM, ESSA PROVA DEVE SER ROBUSTA, CAPAZ DE DEMONSTRAR CABALMENTE QUE EFETIVAMENTE NÃO HOUE PAGAMENTO DAS DESPESAS MÉDICAS DECLARADAS;

como nos autos não pode ser comprovada inequivocamente que não houve pagamento das despesas médicas, a presunção realizada pelo Fisco torna-se insuficiente para conferir ao crédito tributário a certeza e a liquidez necessárias.

em respeito aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa (artigo 5º, LV, da CF/88) e do in dubio pro contribuinte (artigo 112 do CTN), mister o cancelamento da autuação relativamente à glosa referente aos recibos emitidos por "Maria Helena Moreira Reis", "Viviane Apa Pires de Souza" e "Mediodonto Assistencial Ltda.", porque baseada em presunções.

o principal exigido no auto de infração, na parte em que está sendo impugnado, foi acrescido de multa de mora no percentual de 75% (setenta e cinco por cento);

mantida a exigência do IRPF, no que diz respeito à glosa dos valores deduzidos com base nos outros recibos, não indicados no ADE, impõe-se, ao menos, a redução dessa multa para o percentual de 20% (vinte por cento);

o artigo 61, parágrafo 2º, da mesma Lei nº 9.430/96, determina que o percentual da multa aplicada na cobrança de débitos tributários em atraso fica limitado ao percentual de 20%;

a jurisprudência judicial também reconhece o direito do contribuinte à redução da multa de 75% para 20%, especialmente diante do seu caráter confiscatório;

descabimento da representação penal antes do término do procedimento administrativo;

tal procedimento da Fiscalização privou o Autor do exercer de seu direito ao devido processo legal, ampla defesa e contraditório - direitos garantidos pelo artigo 5º, incisos LIV e LV, da CF/88.

apenas a constituição do crédito tributário com sua inscrição em dívida ativa que, à luz do disposto no artigo 204 do CTN, "goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída";

que os fatos geradores ocorridos em 31/12/2004 (valor tributável de R\$7.200,00) e em 31/12/2005 (valor tributável de R\$7.150,00), foram objeto de parcelamento, já liquidado pelo Recorrente, o que extinguiu suposta punibilidade, nos termos do artigo 34, da Lei nº 9.249/91.

requer SEJA CONCEDIDO INTEGRAL PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO, para julgar improcedente o lançamento, mediante reconhecimento de:

1 - nulidade da autuação em respeito aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa (artigo 5º, LV, da CF/88) e do in dubio pro contribuinte (artigo 112 do CTN), cancelando a glosa referente aos recibos emitidos por "Maria Helena Moreira Reis", "Viviane Apa Pires de Souza" e "Mediodonto Assistencial Ltda.", porque, nesta parte, a autuação se baseou em meras presunções;

2 - reduzir a multa do percentual de 75% (setenta e cinco por cento) para 20% (vinte por cento), por aplicação do artigo 61, § 2º, da Lei nº 9.430/96, sob pena de confisco.

Processo distribuído para julgamento em Turma Extraordinária, tendo sido observadas as disposições do artigo 23B, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, e suas alterações.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes - Relatora

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, assim, dele tomo conhecimento.

Preliminares

O recorrente insurge-se contra a decisão de primeiro grau, alegando nulidade da autuação em respeito aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa (artigo 5º, LV, da CF/88) e do in dúbio pro contribuinte (artigo 112 do CTN).

Verifico que, no curso do procedimento fiscal e do processo administrativo, foi respeitado o direito de defesa e contraditório do contribuinte e foram analisadas pontualmente as alegações trazidas pela Recorrente em sua impugnação.

O Termo de Verificação Fiscal de fls.de fls. 12 a 15, traz todos os detalhes da autuação, sua motivação e enquadramento legal de forma clara e precisa.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72, o que não se verifica in casu.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumprila ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”

Analisando os autos, não verifico qualquer nulidade formal ocasionada pela inobservância do disposto nos artigos 10 e 59, tampouco dos requisitos constantes do artigo 5º, LV, da CF/88 e do artigo 112 do Código Tributário Nacional. Não evidencio qualquer indício de cerceamento do direito de defesa da ora Recorrente.

No mais, o contribuinte notoriamente compreendeu a imputação que lhe foi imposta, e as autoridades fiscal e julgadora cumpriram as exigências legais para a lavratura e manutenção do lançamento em análise.

Acerca do tema, cito trechos de dois julgados recentes deste conselho:

2301005.777 de 06 de dezembro de 2018

(...)

CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não ocorre cerceamento de defesa quando consta no Auto de Infração a clara descrição dos fatos e circunstâncias que o embasaram, justificaram e quantificaram.

2402006.538 de 11 de setembro de 2018

(...)

PRELIMINAR. NULIDADE.

Apenas ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Ante ao exposto, reitero os argumentos trazidos na decisão de primeira instância e voto por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada no recurso de voluntário.

Mérito

Representação Fiscal Para Fins Penais

Alega o recorrente o descabimento da representação penal antes do término do procedimento administrativo e que tal procedimento o privou de exercer seu direito ao devido processo legal, ampla defesa e contraditório - direitos garantidos pelo artigo 5º, incisos LIV e LV, da CF/88.

Vale esclarecer que a Representação Fiscais para Fins Penais (RFPP), nos termos do artigo 83, da Lei nº 9.430/19961, será encaminhada ao Ministério Público após ser proferida decisão final na esfera administrativa, não tendo ocorrido, desta forma, qualquer ilegalidade na condução do presente feito.

Nesse sentido, inclusive, é o teor da Súmula Vinculante nº 24 do STF, segundo a qual: "Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º incisos I a IV da lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo."

A lei não proíbe a formalização da Representação até porque é dever funcional do auditor fiscal que constata, no exercício de suas atividades funcionais, indícios de crime, preparar relato de tal fato ao titular da ação penal pública incondicionada. Não há que se falar em cerceamento de direito de ampla defesa e contraditório, pois no momento processual oportuno esse direito poderá ser exercido quando da propositura da ação pelo Ministério Público.

Cabe ressaltar que nos termos da Súmula CARF nº 28, não cabe a este conselho se pronunciar sobre controvérsias referentes ao processo administrativo de Representação Fiscal Para Fins Penais

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Despesas Médicas - Presunção - Ônus da Prova - Comprovação

No tocante às despesas médicas, a decisão de primeira instância decidiu por manter as glosas referentes aos seguintes profissionais:

- Maria Helena Moreira Reis - Exercício 2004 - R\$ 7.200,00;
- Viviane Apa Pires de Souza - Exercício 2004 - R\$ 2.500,00;
- Mediodonto Assistencial Ltda - Exercício 2004 - R\$ 6.000,00;
- Maria Helena Moreira Reis - Exercício 2005 - R\$ 6.800,00;
- Mediodonto Assistencial Ltda - Exercício 2005 - R\$ 7.850,00;
- Maria Helena Moreira Reis - Exercício 2006 - R\$ 7.000,00;
- Mediodonto Assistencial Ltda - Exercício 2006 - R\$ 7.350,00

O recorrente alega que as referidas deduções foram devidamente comprovadas pela apresentação de recibos, declarações dos profissionais e cópias de prontuário médico. Alega também, que a lei exige apenas que os pagamentos sejam especificados e comprovados por meio de documento contendo nome, endereço e CPF ou CNPJ de quem os recebeu, o que foi devidamente observado nos recibos apresentados.

Diferentemente do que se alega no recurso voluntário, constata-se que somente foram apresentados pelo recorrente, declaração e prontuário médico referentes às despesas efetuadas à profissional Maria Helena Moreira Pires. Esses documentos encontram-se às fls. 94/96.

Não há nenhuma declaração nos autos emitida pelos profissionais do Mediodonto Assistencial Ltda e da Viviane Apa Pires, portanto, não há que se falar em comprovação do serviço prestado por esses profissionais.

De acordo com o art. 835 do Decreto nº 3.000/1999 que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda -RIR, assevera que todas as deduções declaradas pelos contribuintes estão sujeitas à comprovação, a juízo da autoridade lançadora, na forma preconizada no art. 73 do mesmo diploma legal, como segue:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

Quando não comprovadas da forma solicitada as deduções informadas nas declarações, cabe à autoridade lançadora efetuar o lançamento de ofício com base nas infrações apuradas, de acordo com o art. 841 do Decreto acima citado, in verbis:

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo

(...)

II ~deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

Relativamente às despesas médicas, o art. 8º, inc. II, alínea “a” da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, estabelece que na declaração de ajuste anual, para apuração da base de cálculo do imposto, poderão ser deduzidos 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, pagamentos efetuados pelo contribuinte relativos ao seu tratamento e ao de seus dependentes.

De , acordo com o § 2º do precitado dispositivo, a dedução fica condicionada a que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e CPF ou CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Verifica-se, portanto, que a dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, sim, condicionada ao preenchimento de alguns requisitos legais. Observe-se que a dedução exige a efetiva prestação do serviço, tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente, e que o pagamento tenha se realizado pelo próprio contribuinte. Assim, havendo qualquer dúvida em um desses requisitos, é direito e dever da Fiscalização exigir provas adicionais da efetividade do serviço, do beneficiário deste e do pagamento efetuado. É dever do contribuinte apresentar comprovação ou justificação idônea, sob pena de ter suas deduções não admitidas pela autoridade fiscal.

Sobre o assunto já se manifestou este conselho em diversos julgados. Cito aqui a título de exemplo a ementa dos acórdãos 2101001.842 e 2802001.988 transcritos respectivamente:

DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO. COMPROVAÇÃO COM DOCUMENTAÇÃO COMPLEMENTAR.

Podem ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda 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, pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar motivadamente elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados e dos correspondentes pagamentos. Nessa hipótese, em regra, a apresentação tão somente de recibos é insuficiente para comprovar o direito à dedução pleiteada. Hipótese em que o recorrente teve sucesso em comprovar parte das deduções pleiteadas. (grifei)

Recurso Voluntário Provido em Parte.

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA.

Na apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física são dedutíveis as despesas com médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, efetuadas pelo contribuinte, relativas ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, quando comprovadas com documentação hábil e idônea.

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. DEPENDENTE.

Somente são dedutíveis as despesas com dependentes informados na própria declaração de ajuste anual.

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

*Em princípio, os recibos que, emitidos por profissionais habilitados, atendem os requisitos legais são hábeis e idôneos para fins de comprovar a dedução de despesas médicas, são eles que comprovam o pagamento. **Não obstante, em havendo indícios que desabonem a presunção de idoneidade desses documentos, a autoridade fiscal tem o poder dever de exigir outras formas de comprovação** a fim de comprovar por provas ou mesmo por conjunto de indícios veementes que afastem a regra geral de aptidão dos recibos para fins de dedução. Na falta dessas provas ou indícios veementes os recibos permanecem como documentos hábeis e idôneos. Todavia, não são hábeis a justificar a dedução documentos que não contenham os requisitos intrínsecos a qualquer recibo, entre os*

quais identificar quem pagou e em que data e sem rasuras, e os requisitos legais. (grifei)

IRPF. DESPESA MÉDICA. COMPROVAÇÃO. ENDEREÇO.

O endereço do emitente é requisito expresso na lei. A apresentação de recibos que não cumprem integralmente os requisitos legais para a dedução, por si só, justifica a glosa das deduções a que se referem.

Filho me a esse entendimento, tanto pelas determinações do art. 73 do RIR/99, acima transcrito, que exige que as deduções sejam justificadas a juízo da autoridade lançadora, quanto pelo disposto no art. 333, inciso I, do Código de Processo Civil, que atribui a quem declara o ônus de demonstrar fato constitutivo do seu direito.

Cito aqui trechos do voto da decisão de primeira instância, que respaldam meu posicionamento:

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.

Tal dispositivo está em sintonia com o princípio de que o ônus da prova cabe a quem a alega. O art. 333 do Código de Processo Civil prevê que o ônus da prova incumbe: “I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito e II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”.

Assim, a inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o sujeito passivo o dever de comprovação e justificação das deduções, e não o fazendo, deve assumir as conseqüências legais decorrentes. O ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado.

No caso em apreço, temos que, o recorrente, por dois anos consecutivos, declarou despesas médicas inidôneas em sua declaração. Tal fato demonstra certa praxe em deduzir despesas médicas indevidas em sua declaração de imposto de renda com o objetivo de reduzir o imposto devido. Ademais, apresentou documentos sem os requisitos exigidos pelos dispositivos legais supra mencionados, e, ao ser intimado para comprová-los, nada o fez durante o procedimento fiscal. A conduta do recorrente lança dúvidas quanto à idoneidade das demais despesas médicas informadas em suas declarações de IRPF

Desta forma, o auditor fiscal agiu em conformidade com a lei, pois exigiu de forma motivada, a efetiva comprovação das despesas por meio do termo de intimação fiscal fls. 16 e 17. Caberia ao recorrente comprová-las, o que só foi feito de forma parcial, em sede de impugnação. Portanto, não há que se falar que o auditor agiu por presunção, pois mesmo diante do histórico de deduções inidôneas, deu ao recorrente amplo direito de fazer prova a seu favor.

Tendo em vista que somente restaram comprovados os pagamentos de despesas médicas feitos à Maria Helena Moreira Pires, voto por manter as glosas referentes ao Mediodonto Assistencial Ltda e Viviane Apa Pires de Souza conforme tabela a seguir:

NOME	EXERCÍCIO	VALOR
Viviane Apa Pires de Souza	2004	R\$ 2.500,00;
Mediodonto Assistencial Ltda	2004	R\$ 6.000,00;
Mediodonto Assistencial Ltda	2005	R\$ 7.850,00;
Mediodonto Assistencial Ltda	2006	R\$ 7.350,00

Redução da Multa

O defendente argumenta, ainda, que mantida a exigência do IRPF, no que diz respeito à glosa dos valores deduzidos impõe-se, ao menos, a redução da multa para o percentual de 20%, com fulcro no art. 61, parágrafo 2º da Lei 9.430/96.

Argumenta, ainda, que a multa no percentual aplicado é confiscatória e que não há que se dizer que o referido art. 61, §2º, da Lei 9.430/96, aplica-se somente quando não houver lançamento de ofício, pois, nesta situação, restaria configurada a denúncia espontânea, que exclui a multa em sua integralidade.

No lançamento de ofício a multa a ser aplicada é de 75% conforme estabelece a legislação. Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade administrativa aplicá-la, não lhe competindo o exame da constitucionalidade das Leis, nem deixar de aplicá-las, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal neste sentido. Art. 44, I da Lei 9.430/96.

No que tange à multa, em que pese não seja tributo, mas sim penalidade que tem por fim coibir o cometimento de infrações, ainda que, hipoteticamente, fosse aplicável a questão de confisco, não compete a esta instância administrativa sopesar a exigência tributária: se é ou não demasiada. Essa tarefa assiste ao Legislador.

No âmbito do Poder Executivo, deve a autoridade fiscalizadora apenas cumprir a determinação legal, de forma vinculada e obrigatória, aplicando o ordenamento vigente às infrações concretamente constatadas.

Apenas a título de ratificação, o STJ já se manifestou diversas vezes no sentido de que é legal a multa aplicada pelo Fisco, quando o contribuinte não apresenta documentos hábeis a afastar a infração. A multa de ofício de 75% não se confunde com a multa de mora do art. 61, parágrafo 2º da Lei 9.430/96. Esta decorre do não pagamento no prazo do tributo. A multa de ofício é aplicada quando, em decorrência de fiscalização, é lavrado auto de infração, apurado o quantum devido e efetuado o lançamento de ofício. Inteligência do art. 44, da Lei nº 9.430 /96.

Ademais, conforme determinado no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, de 27/12/96, nos lançamentos de ofício serão aplicadas as multas de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, quando das ocorrências de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, no que tange à multa de 75%, em face do lançamento de ofício, a respectiva penalidade não pode ser reduzida nem dispensada, pois foi expressamente determinada pela legislação de regência.

Improcedente a alegação de que indevida a aplicação da multa de ofício no percentual de 75%, porque prevista no inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, e inciso I, do art. 957, do Decreto nº 3.000/99.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e dar provimento parcial para admitir deduções a título de despesas médicas no valor de R\$ 21.000,00.

É como voto

(assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes