



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	10680.011238/2005-25
Recurso nº	153.183 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex(s): 2001 a 2004
Acórdão nº	102-48.950
Sessão de	06 de março de 2008
Recorrente	LUCAS DARIO ALMEIDA PEIXOTO
Recorrida	5ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

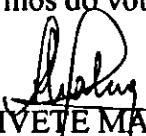
Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: IRPF - GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS - PARTE APENADA COM 75% - PARTE APENADA COM MULTA DE 150% - A comprovação da efetiva prestação dos serviços se faz necessária para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda devido na declaração de ajuste anual. Não basta a simples apresentação de recibo, sem vinculação do pagamento ou à efetiva prestação do serviço. De igual modo, não é suficiente a apresentação de recibos acompanhados de termo de declaração firmado pelo profissional confirmando a prestação dos serviços, quando a declaração de ajuste anual desses profissionais ("in casu" três deles) traz renda significativamente inferior àquela obtida pelo cruzamento de dados da autoridade fiscal. Glosa e multa qualificada mantidas.

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 da Relatora.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
PRESIDENTE




SILVANA MANCINI KARAM
RELATORA

FORMALIZADO EM: 28 ABR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Naurý Frágoso Tanaka, José Raimundo Tosta Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Núbia Matos Moura, Vanessa Pereira Rodrigues Domene e Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

Relatório

O interessado acima indicado recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela instância administrativa “a quo”, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Em razão de sua pertinência, peço vênica para adotar como RELATÓRIO do presente, relatório e voto da decisão recorrida, *in verbis*:

“Contra o interessado precitado foi lavrado o Auto de Infração às fls. 4 a 10, que lhe exigiu o recolhimento de imposto suplementar relativo às Declarações de Ajuste Anual dos exercícios 2001 a 2004, anos-calendário 2000 a 2003, no valor de R\$ 26.551,25, com multa de ofício e juros de mora calculados até julho de 2005.

O lançamento reporta-se aos dados informados nas Declarações de Ajuste Anual, fls. 99 a 111, entre os quais foram alteradas as despesas médicas informadas nos exercícios 2001 a 2004, anos-calendário 2000 a 2003, de R\$ 17.064,50 para R\$ 4.064,50, de R\$ 23.829,56 para R\$ 2.209,56, de R\$ 33.579,00 para R\$ 2.479,00 e de R\$ 34.076,02 para R\$ 6.246,02, respectivamente.

Foram glosadas as seguintes despesas médicas: Magda Mascarenhas Alemão de Souza (psicóloga), nos exercícios 2003 e 2004, nos valores de R\$ 6.800,00 e R\$ 9.800,00; Ana Paula Campolina Pereira (fonoaudióloga), nos exercícios 2003 e 2004, nos valores de R\$ 8.000,00 e R\$ 9.630,00; Luciana Wardi da Cruz Armaneli (terapeuta ocupacional), nos exercícios 2003 e 2004, nos valores de R\$ 5.000,00 e R\$ 8.400,00; Denise de Souza Parreiras (psicóloga), nos exercícios 2001, 2002 e 2003, nos valores de R\$ 6.000,00, R\$ 6.000,00 e R\$ 6.100,00; Marcus Vinícius Guimarães dos Anjos (cirurgião-dentista), nos exercícios 2001 e 2002, nos valores de R\$ 7.000,00 e R\$ 6.000,00; Leonardo Baptista Damiano (cirurgião-dentista), no exercício 2002, no valor de R\$ 1.420,00; Ana Flávia Molinari (fisioterapeuta), no exercício 2002, no valor de R\$ 1.200,00; Giselle Cabral da Costa (cirurgião-dentista), no exercício 2002, no valor de R\$ 3.000,00; Leonardo Brandão Carneiro Porto (fisioterapeuta), no exercício 2002, no valor de R\$ 4.000,00; Andréia Mônica Leonardo Aguiar (fisioterapeuta), no exercício 2003, no valor de R\$ 5.200,00 e Augusto Dutra Galery (psicólogo), no exercício 2004, no valor de R\$ 3.000,00.

Sobre o imposto decorrente da glosa dos valores constantes dos recibos em nome da psicóloga Magda Mascarenhas Alemão de Souza, da fonoaudióloga Ana Paula Campolina Pereira e da terapeuta ocupacional Luciana Wardi da Cruz Armaneli foi lançada multa qualificada de cento e cinqüenta por cento, tendo sido formalizado processo de representação fiscal para fins penais (processo nº 10680.011239/2005-70, apenso).

f

Como enquadramento legal são citados, entre outros, os seguintes dispositivos: art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943; art. 8º, inc. II, alínea "a" e §§ 2º e 3º e art. 35 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995; arts. 73 e 80 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999.

Cientificado em 30/08/2005 (fl. 117), o autuado apresenta, em 26/09/2005, a impugnação às fls. 118 a 122, acompanhada dos documentos às fls. 123 a 129, alegando, em síntese, que:

- Não houve pagamentos por meio de cheques, mas os profissionais declararam que receberam os valores constantes dos recibos em moeda corrente;*
- A simples presunção de que a falta de apresentação de cheques justifica a glosa não pode prevalecer;*
- Os recibos são autênticos e não houve contestação da sua falsidade. Os serviços foram efetivamente prestados;*
- A lei não obriga que pagamentos sejam efetuados em cheques;*
- Havia disponibilidade financeira para o pagamento das despesas glosadas.*

Cita jurisprudência administrativa que entende vir ao encontro de seus argumentos e, ao final, requer a nulidade da exigência.

VOTO

A impugnação atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e alterações posteriores e dela toma-se conhecimento.

Esclareça-se que a ação fiscal se revestiu de todas as formalidades exigidas no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, a seguir transcrito:

"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 cumpri-la 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."



Cabe ressaltar que o art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972 especifica como hipóteses de 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, as quais não se aplicam ao presente procedimento fiscal.

Destarte, não se vislumbra nulidade no lançamento.

A Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995, cujo art. 8º fundamenta o feito fiscal, dispõe:

"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:

.....
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; "

Observe-se que se faz necessário que os recibos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no Cadastro de Pessoas Jurídicas de quem os recebeu.

Entretanto, ao se analisar os recibos médicos objetos da impugnação, constata-se que os mesmos não se revestem das formalidades legais, na medida em que não identificam corretamente o paciente e não informam o endereço do profissional de saúde (fls. 33 a 90).

Preceitua o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999):

"Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

§ 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º)."

Cabe destacar que a lei pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre, como visto anteriormente, 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; II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Nesse sentido, Antônio da Silva Cabral in Processo Administrativo Fiscal, sustenta, à pág. 302, que "a) a autoridade lançadora deve provar ter o sujeito passivo omitido rendimentos; b) cabe ao sujeito passivo provar abatimentos, deduções e isenções".

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 assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. Não cabe ao fisco, neste caso, obter provas da inidoneidade do recibo, mas, sim, ao sujeito passivo apresentar elementos que dirimam quaisquer dúvidas que parem a esse respeito sobre o documento.

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.

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.

Durante o procedimento fiscal, o interessado foi intimado a apresentar cheques que comprovassem a efetividade dos pagamentos das despesas que teriam sido realizadas com os profissionais de saúde relacionados. No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora esclareceu, em negrito, que o objetivo da solicitação de cópias de cheques era o de se comprovar o efetivo pagamento (fl. 23). Entretanto, o interessado limitou-se a apresentar recibos e declarações dos profissionais de saúde e informar que tinha efetuado os pagamentos em espécie (fls. 25 a 32 e a 91 a 98).

Evidenciam-se indícios veementes da não realização das despesas glosadas, e, dessa forma, cabe ao sujeito passivo o ônus de fazer a respectiva contra-prova. Nesse sentido, cumpre registrar que, em defesa do interesse público, é entendimento desta Turma de Julgamento que, 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. Como exemplo, transcrevemos a seguir as ementas de alguns julgados.

"IRPF – DESPESAS MÉDICAS/ODONTOLÓGICAS – GLOSA – Não logrando o contribuinte comprovar através de documentação hábil, a efetivação da despesa médica/odontológica, bem como o seu pagamento, lícita é a glosa do valor deduzido a esse título na declaração de rendimentos" (Ac. 1º CC n.º 104-16.832, de 1999)

"IRPF – DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS – É de se manter o lançamento quando o contribuinte não comprovar o dispêndio correspondente a despesas médicas" (Ac. 1º CC n.º 106-11545, de 2000)

"COMPROVAÇÃO – Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo, sem vinculação do pagamento ou a efetiva prestação de serviços. Essas condições devem ser comprovadas quando restar dúvida quanto à idoneidade do documento" (Ac. CSRF n.º 01-1.458, de 1992)

"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 carreou 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)"

Vê-se que, em princípio, admite-se como prova de pagamentos tão-somente os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Entretanto, existindo 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.

Nesse sentido, ao combater o lançamento em relação às despesas glosadas alegando que não houve pagamentos por meio de cheques, mas os profissionais declararam que receberam os valores constantes dos recibos em moeda corrente, que a simples presunção de que a falta de apresentação de cheques justifica a glosa não pode prevalecer, que os recibos são autênticos e não houve contestação da sua falsidade, que a lei não obriga que pagamentos sejam efetuados em cheques e que possuía disponibilidade financeira para o pagamento das despesas glosadas, o interessado refutou o lançamento sem a amplitude da discriminação dos fatos levantados.

Considerando que o lançamento abarca despesas incorridas nos anos de 2000, 2001, 2002 e 2003, poderiam ter sido apresentados outros elementos de prova da efetividade das despesas, como, v.g., extratos bancários que atestassem saques coincidentes em datas e valores com as despesas supostamente incorridas.

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. No caso de inidoneidade dos recibos, cabe ao fisco a prova, com fulcro no art. 389 do Código de Processo Civil. Nesta hipótese, a multa de ofício aplicável é a prevista na Lei n.º 9.430, de 1996, art. 44, inciso II, reproduzido a seguir:

“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 n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

Por oportuno, confira-se a redação da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, arts. 71, 72 e 73:

“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 de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária 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 no artigo 71 e 72.”

Para embasar a representação fiscal para fins penais (processo apenso) a fiscalização fundamentou-se, entre outros, no art. 1º, inciso IV, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, verbis:

“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;;

(...).”

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, centenas de pessoas declararam pagamentos à psicóloga Magda Mascarenhas Alemão de Souza, à fonoaudióloga Ana Paula Campolina Pereira e à terapeuta ocupacional Luciana Wardi da Cruz Armaneli, as quais teriam recebido, cada uma, cerca de R\$ 1.500.000,00 ao longo de cinco anos, o que, todavia, seria impraticável, considerando-se as horas dedicadas ao trabalho, o valor e o tempo médio das consultas das mencionadas profissionais. Em adição, o trabalho de fiscalização não constatou, em relação às mencionadas profissionais, nenhum aumento patrimonial em decorrência dos rendimentos que teriam sido auferidos, tampouco gastos condizentes (fls. 11 a 24). Dessa forma, os elementos caracterizadores, em tese, da qualificação da infração com relação à essas profissionais estão perfeitamente comprovados nos autos, não havendo necessidade de reparar o lançamento. Por outro lado, julgar se houve crime na conduta do sujeito passivo extrapola a competência deste foro administrativo.

Destarte, correta a aplicação da multa de ofício qualificada tal como lançada.

Nesse contexto, as declarações dos profissionais de saúde que constam dos autos, não são, à luz da legislação de regência, precitada, suficientes para infirmar a autuação, pois não comprovam, de forma inequívoca, a efetividade dos serviços prestados e a materialidade dos

pagamentos vinculados à prestação dos serviços médicos correspondentes (arts. 219 e 221 do Novo Código Civil – Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002).

Por fim, em relação aos julgados do Conselho de Contribuintes que entende virem ao encontro da tese da defesa, cumpre observar que as decisões daquele colegiado não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de carácter normativo (Parecer Normativo CST n.º 390, publicado no D.O.U. de 04/08/1971).

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar invocada e, no mérito, julgar procedente o lançamento."

No Recurso Voluntário, o interessado em síntese reitera as razões anteriormente expostas.

É o relatório.



Voto

Conselheira SILVANA MANCINI KARAM, Relatora

O recurso deve ser conhecido eis que apresentado tempestivamente e conforme os pressupostos de admissibilidade.

O Recorrente, que exerce a profissão de médico, além dos recibos, apresentou termo de declaração dos profissionais que confirmaram o recebimento em dinheiro e a prestação dos serviços.

A dúvida em relação à idoneidade dos recibos apresentados decorreu do fato de três das profissionais emitentes dos recibos, a saber: a psicóloga Magda Alemão, a fonoaudióloga Ana Compolina e a terapeuta Luciana Armanelli terem emitido conforme se apurou em cruzamento de informações, recibos no valor de muitas vezes (em um caso 33 vezes) as respectivas rendas declaradas.

Face a tal fato, a Fiscalização solicitou ao interessado comprovação das despesas médicas, o qual também não logrou comprová-las, eis que apresentou, como no caso das profissionais citadas, recibos e os mencionados termos de declaração dos profissionais.

As declarações dos supostos prestadores de serviços de que receberam as quantias deduzidas, em dinheiro, não melhoram a falta de provas adicionais do efetivo tratamento. Houvesse laudo, descrição da moléstia tratada, pagamento com cheque, outra seria a situação.

Acresce, que o art. 8º da Lei 9250/95, invocada pelo próprio contribuinte (fls. 176) coloca como condição para dedutibilidade que dos recibos conste o endereço do emitente, o que não ocorre com a quase totalidade dos recibos acostados aos autos.

Em consequência, não existe qualquer elemento que dê segurança ao julgador para declarar as deduções como válidas, razão pela qual mantenho as glosas.

Não há ainda nos autos, elementos suficientes para o afastamento da multa qualificada. Afinal a constatação pela autoridade fiscal que as três profissionais emitiram recibos em valor significativamente superior ao declarado, retira do julgador, ao proceder a análise do conjunto de provas constante dos autos qualquer segurança para o eventual afastamento da qualificação.

A meu ver, deve ser mantida a glosa, bem como multa qualificada razão porque
VOTO em NEGAR PROVIMENTO ao recurso

Sala das Sessões-DF, 06 de março de 2008.


SILVANA MANCINI KARAM