



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

Processo n° 10825.003058/2005-88
Recurso n° 156.410 Voluntário
Matéria IRPF
Acórdão n° 104-23.462
Sessão de 11 de setembro de 2008
Recorrente FAUSTO DE CHIACCHIO GUIMARÃES
Recorrida 6ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Exercício: 2001, 2002, 2004
DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS - INIDONEIDADE -
Diante de circunstâncias que colocam em dúvida a idoneidade dos recibos apresentados para a comprovação de pagamentos de despesas médicas justifica-se a exigência por parte do Fisco de elementos adicionais para a comprovação da efetividade da prestação dos serviços e/ou do pagamento, devendo ser restabelecida a dedução das despesas efetivamente comprovadas.

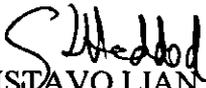
EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - MULTA QUALIFICADA - A utilização de documentos inidôneos para a comprovação de despesas caracteriza o evidente intuito de fraude e autoriza a aplicação da multa de ofício qualificada. Ausente prova material do dolo a infração fica sujeita a multa de ofício sem a qualificação.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FAUSTO DE CHIACCHIO GUIMARÃES.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para restabelecer as despesas médicas nos valores de R\$ 11.000,00, R\$. 13.020,00 e R\$ 6.007,00, nos anos-calendário de 2000, 2001 e 2003, respectivamente, e desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, no que tange às despesas médicas nos valores de R\$ 10.000,00 e R\$ 6.000,00, nos anos-calendário de 2000 e 2001, respectivamente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. *Paulo Silva*


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Presidente


GUSTAVO LIAN HADDAD
Relator

FORMALIZADO EM: 20 NOV 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANÇA, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, PEDRO ANAN JÚNIOR, ANTONIO LOPO MARTINEZ e RENATO COELHO BORELLI (Suplente convocado). Ausente justificadamente a Conselheira HELOÍSA GUARITA SOUZA.

Relatório

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado, em 28/11/2005, o auto de Infração de fls. 03/05, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, exercícios de 2001, 2002 e 2004, anos-calendário de 2000, 2001 e 2003, por intermédio do qual lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$35.972,80, dos quais R\$14.444,92 correspondem a imposto, R\$12.071,19 a multa, e R\$9.456,69 a juros de mora calculados até 31/10/2005.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 04), a autoridade fiscal apurou as seguintes infrações:

"001 - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADAS INDEVIDAMENTE

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS

Glosa de deduções com despesas médicas, pleiteadas indevidamente, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.

002 - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADAS INDEVIDAMENTE

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS

Glosa de deduções com despesas médicas indevidamente pleiteadas em Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física, referentes a pagamentos informados pelo contribuinte em favor de GARCIA MARIA HOSKEN SOARES PINTO, CPF 056.660.368-31, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.

Multa qualificada em razão da edição do Ato Declaratório Executivo nº 12, de 02/06/2005 (DOU de 13/06/2005), do Delegado da Receita Federal em Bauru, tornando inidôneos, para todos os efeitos tributários, os recibos de tratamento odontológico emitidos por ou em nome de Garcia M H S Pinto, quando desacompanhados da efetiva comprovação do pagamento, elaborando-se, ato contínuo, a Representação Fiscal para Fins Penais."

Cientificado pessoalmente do Auto de Infração em 01/12/2005 (fls. 87), o contribuinte apresentou, em 02/01/2006, a impugnação de fls. 88/128, cujas alegações foram assim sintetizadas pela autoridade julgadora de primeira instância:

"Quanto aos pagamentos supostamente feitos a Gracia Maria Hosken Soares, informa o contribuinte que não impugna a glosa de tais despesas e que efetuou o pagamento dos valores relativos a elas em 23/12/2005, dentro do prazo para impugnação, portanto.

Tendo em vista tal pagamento, deve a Representação Fiscal para Fins Penais ser desconsiderada.

SUA

Tendo sido intimado em 07/10/2005 a apresentar os comprovantes das despesas médico-odontológicas-fisioterápicas-psicológicas e tendo atendido plenamente a solicitação, a decisão do Sr. Auditor da Delegacia da Receita Federal em Bauru de efetuar as glosas integrais das deduções pleiteadas, é inconsistente e não pode subsistir.

O sujeito passivo carregou aos autos, documentos hábeis e idôneos, que provam pormenorizadamente a efetividade dos serviços que lhe foram prestados, inobstante entender que os documentos explicitados anteriormente já constituíam elementos de prova.

Relativamente a todos os profissionais, o contribuinte apresenta não somente recibos mas declarações e fichas de controle dentário e fisioterápico e canhotos dos recibos originais relativos a Marilene Krom.

Alega ainda que o tratamento dentário a que se submeteu foi motivado pelo acidente sofrido por ele em 08/12/2000, conforme Boletim de Ocorrência que acompanha a impugnação, no qual teve a boca lesionada, necessitando se submeter aos tratamentos já descritos.

Em face da farta documentação anexada ao presente, que comprova de maneira cabal a realização das despesas pleiteadas nas declarações de ajuste do período, mas por excesso de zelo e cautela, requer o contribuinte a realização de perícia, pugnando pela apresentação dos quesitos e deixando de indicar os peritos por considerar não sê-los necessários.

Acrescenta que não existe determinação no Regulamento do Imposto de Renda de que os pagamentos efetuados a médicos, dentistas, etc não possam ser feitos em espécie.

A concessão da dedução não pode ficar atrelada à exibição do cheque nominativo utilizado para pagamento da despesa.

Os regulares recibos de pagamento trazidos à tona pelo impugnante atendem à forma prescrita em lei e já servem de prova suficiente.

Tais despesas foram glosadas com a aplicação da multa de ofício de 75%, não tendo ficado evidenciado o intuito de fraude, não havendo razão, portanto, para não considerar os documentos apresentados como elementos de prova.

O Auditor Fiscal da DRF Bauru não poderia ampliar e generalizar as glosas efetuadas relativas a Gracia Maria Hosken Soares às outras deduções. Os argumentos invocados por ele para justificar as glosas procedidas quanto àquela "profissional" não têm o condão de invalidar ou desabonar as demais deduções.

Como se sabe o ônus da prova cabe ao Fisco, precipuamente quando a fiscalização tem por escopo declarar a falsidade de documentos que presumidamente são formalmente tidos como corretos.

Transcreve ementas de decisões de inúmeras Delegacias de Julgamento e do Conselho de Contribuintes para embasar suas alegações."

JJA

A 6ª Turma da DRJ em São Paulo, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, em acórdão assim ementado:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2003

Ementa: PRELIMINAR - PEDIDO DE PRODUÇÃO SUPLEMENTAR DE PROVAS E PERÍCIA. Preclui o direito de apresentação de documentos com o final do prazo para impugnar. Considera-se não formulado o pedido de perícia em desacordo com os preceitos legais.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. Considera-se não impugnada a tributação relativa à dedução de despesas médicas, relativas à profissional Gracia Maria Hosken Soares, por não ter sido expressamente contestada.

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. A efetividade do pagamento a título de despesas médicas não se comprova com mera exibição de recibo, mormente quando o contribuinte não carrou para aos autos qualquer prova adicional da efetiva prestação dos serviços.”

Cientificado da decisão de primeira instância em 04/12/2006, conforme AR de fls. 241, e com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em 03/01/2007, o recurso voluntário de fls. 244/292, por meio do qual em síntese reitera as razões de inconformidade aduzidas na impugnação.

É o Relatório.

SUA

Voto

Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD, Relator

A controvérsia nos presentes autos cinge-se à adequação dos elementos de prova dos autos para a comprovação da legitimidade das despesas médicas relativas aos exercícios de 2001, 2002 e 2004, deduzidas pelo Recorrente mas glosadas pela autoridade fiscal.

O Recorrente sustenta que efetuou tais pagamentos aos beneficiários indicados em suas declarações de ajuste anual, sendo os pagamentos comprovados pelos recibos, declarações e prontuários apresentados juntamente com sua impugnação.

Como regra, entendo que os recibos, desde que atendidos requisitos previstos em lei, tais como a qualificação da natureza dos serviços prestados, a identificação do profissional, etc., são suficientes para a comprovação de despesas médicas.

No presente caso, no entanto, verifica-se que a autoridade fiscal questionou a dedução das despesas médicas efetuadas pelo Recorrente tendo em vista a comprovação de que a cirurgiã-dentista Gracia Maria Hosken Soares teria emitido recibos médicos não correspondentes à efetiva prestação desses serviços, tendo sido declarada a inidoneidade de documentação emitida pela referida profissional, por meio da edição de Ato Declaratório Executivo.

Comprovada a utilização de documentação claramente inidônea pelo Recorrente, a autoridade fiscal solicitou ao contribuinte a comprovação da efetividade da prestação dos serviços e/ou dos pagamentos declarados em suas declarações de ajuste anual.

Tal procedimento encontra fundamento no artigo 73 do Decreto nº 3.000/1999 ("RIR/99"), aplicável ao caso, que assim dispõe:

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

§ 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.

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irrecorrível na esfera administrativa.

§ 3º (...)"

Tenho me manifestado em casos como o presente que a relevância do ato oficial que declara a inidoneidade do documento fiscal não está no ato em si, mas nos elementos de prova que o processo que leva a sua edição colaciona para infirmar a legitimidade dos recibos/comprovantes emitidos pelo profissional/empresa fiscalizados.

JMA

Tais elementos não são absolutos e cabe ao contribuinte contestá-los pela demonstração de que a transação, no caso o pagamento pela prestação dos serviços médicos, de fato aconteceu. Mas tal contestação requer mais que o recibo, tendo em vista a inversão do ônus ocasionada pelos indícios de falsidade ideológica atestados com a edição do Ato Declaratório Executivo. Requer-se, nesta hipótese, outros elementos, como prova da transferência financeira, documentos da prestação do serviço, etc.

O Superior Tribunal de Justiça não tem aceitado a tese de que somente os documentos emitidos após a publicação do ato de declaração de inidoneidade poderiam ser objeto de glosa, mas, por outro lado, tem afastado o caráter absoluto da referida declaração, admitindo prova em contrário pelo contribuinte. Vejam-se os seguintes precedentes: Resp n. 649530 (DJ 13.03.2006), Resp 556.850 (DJ 23.05.05), Resp 182.161 (DJ 06.09.1999).

Permito-me transcrever trecho do voto da Ministra Eliana Calmon, no julgamento do Resp 556.850, que muito bem resume o entendimento daquela corte:

“Observo que as alegações quanto à ilegitimidade do Estado de Minas Gerais para promover declaração de falsidade de documentos de empresas de outros estados e à retroação de tal declaração para atingir fatos pretéritos ficam prejudicadas se resolvida a seguinte questão: é possível a utilização de créditos de ICMS referentes a operações em que se utilizou de notas fiscais posteriormente declaração inidôneas pelo Fisco?”

A resposta a tal questionamento, segundo precedentes desta Corte, é afirmativa: é possível a utilização de tais créditos.

Contudo, a jurisprudência desta Turma é no sentido de que, para aproveitamento de crédito de ICMS relativo a notas fiscais consideradas inidôneas pelo Fisco, é necessário que o contribuinte demonstre, pelos registros contábeis, que a operação comercial efetivamente se realizou, incumbindo-lhe o ônus da prova.”

No presente caso foram glosadas as despesas médicas do Recorrente com os seguintes profissionais:

| Ano-calendário | Profissional | Valor (R\$) |
|----------------|--------------------|-------------|
| 2000 | Luciane B Mussi | 4.000,00 |
| 2000 | Marcos H Alves | 3.000,00 |
| 2000 | Leandra G B Urbano | 10.000,00 |
| 2000 | Gersoni Zanolla | 4.0000,00 |
| 2001 | Daniel N Biazetti | 8.250,00 |
| 2001 | Gersoni Zanolla | 4.500,00 |

| | | |
|------|--------------------|----------|
| 2001 | Sueli A M Contador | 6.000,00 |
| 2003 | Giceli Girardelo | 4.000,00 |
| 2003 | Marilene Krom | 2.007,00 |

Verifico, inicialmente, que constam dos autos todos os recibos emitidos pelos profissionais apontados acima, bem como declarações emitidas por tais profissionais confirmando o tratamento. Adicionalmente, para os profissionais Luciane B. Mussi, Marcos H. Alves e Daniel N. Biazetti foram apresentados prontuários médicos.

Despesas não comprovadas

Dentre tais profissionais verifico que os documentos constantes dos autos em relação às despesas no ano-calendário de 2001 com Sueli A. M. Contador, não demonstram, em momento algum, a natureza dos serviços prestados.

De fato, não é possível auferir ante o exame dos recibos ou da declaração a que tipo de serviços se referem as supostas despesas médicas.

Destarte, não tendo sido comprovada a natureza dos referidos gastos não há como simplesmente considerá-los como despesas médicas do Recorrente, razão pela qual entendo que deve ser mantida a glosa no valor de R\$ 6.000,00 em relação às despesas com a profissional Sueli A. M. Contador.

Adicionalmente, para o ano-calendário de 2000 verifico que o Recorrente pleiteou a dedução dos valores de R\$ 3.000,00 e R\$ 10.000,00 com os profissionais de fisioterapia Marcos H. Alves e Leandra G. B. Urbano, respectivamente.

Ocorre que o Recorrente não trouxe aos autos elementos que justifiquem a dedução de despesas de fisioterapia com mais de um profissional, mormente em se tratando de despesas incorridas em períodos próximos.

Nesta situação de excepcionalidade caberia ao Recorrente demonstrar a efetiva necessidade e ocorrência do mesmo tratamento com dois profissionais diversos no mesmo ano-calendário, o que não foi feito nos autos.

Dentre tais profissionais verifico que os elementos constantes dos autos em relação ao profissional Marcos H. Alves são mais robustos (recibos, declaração e prontuário) do que os documentos apresentados em relação a profissional Leandra G. B. Urbano.

Assim, mantenho a glosa da despesa de R\$ 10.000,00 para o ano-calendário de 2000 em relação à profissional Leandra G. B. Urbano e restabeleço a dedutibilidade da despesa incorrida com o profissional Marcos H. Alves.

Demais despesas médicas

Em relação às demais despesas, entendo que os recibos, declarações e prontuários apresentados pelo Recorrente são elementos suficientes para comprovar sua

efetividade e, conseqüentemente, restabeleço as deduções nos valores de R\$ 11.000,00, R\$ 13.020,00 e R\$ 6.007,00, nos anos-calendário de 2000, 2001 e 2003, respectivamente.

Ressalto que embora os valores pleiteados a título de despesas médicas sejam elevados guardam compatibilidade com os rendimentos declarados pelo Recorrente.

Multa qualificada

Passo, em seguida, a analisar a aplicação da multa qualificada por evidente intuito de fraude.

A aplicação da penalidade em questão está prevista no art. 44, inciso II da Lei n. 9.430, de 1996, incorporado ao art. 957, II, do RIR/99, assim redigido:

"Art. 957 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 44)

(...)

II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

Os dispositivos referidos, vale dizer, os artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 1964, cuidam das figuras do dolo, fraude e sonegação, nos seguintes termos:

"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 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 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."

A teor da previsão legal acima, para que a multa de lançamento de ofício de 75% seja qualificada e elevada para 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude, demonstrado inequivocadamente nos autos a partir de elementos probatórios colacionados pela fiscalização.

Essa posição é amplamente reconhecida pela jurisprudência deste E. Primeiro Conselho de Contribuintes, restando incontroverso que a fraude não se presume, sendo

necessário que sejam produzidas provas do evidente intuito a que se refere a norma legal, não bastando suspeitas. A experiência indica que o evidente intuito de fraude se configura nas situações em que demonstrado o emprego de meios ardis, como notas fiscais calçadas, recibos falsificados, etc.

No caso presente a fiscalização, tendo apurado a dedução indevida utilizada pelo Recorrente em sua declaração de ajuste anual com relação à despesa com a profissional Gracia Maria Hosken Soares, objeto de Ato Declaratório Executivo, aplicou a multa qualificada por entender que a Recorrente teria agido com evidente intuito de fraude. A acusação em questão não foi contestada pelo Recorrente, que afirmou haver recolhido o imposto respectivo e consectários legais.

A utilização deliberada de documentos inidôneos caracteriza o evidente intuito de fraude, na medida em que demonstra o uso de meios comissivos arditos para obter dedução não prevista em lei.

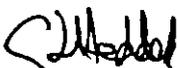
Nestas circunstâncias é legítima a responsabilização do Recorrente com a conseqüente qualificação da penalidade nos casos em que foram utilizados os recibos inidôneos.

Não obstante, em relação às glosas mantidas no presente caso, como descrito acima, os documentos apresentados não demonstram a ocorrência de evidente intuito de fraude na medida em que tais documentos não foram aceitos por não haver prova suficiente da efetividade dos serviços prestados, mas não pela comprovada utilização de meios fraudulentos ou arditos por parte do Recorrente.

Não existe, assim, em relação a tais glosas prova material do evidente intuito de fraude a justificar a qualificação da multa.

Em face do exposto, encaminho meu voto no sentido de conhecer do recurso para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para restabelecer as despesas médicas nos valores de R\$ 11.000,00, R\$ 13.020,00 e R\$ 6.007,00, nos anos-calendário de 2000, 2001 e 2003, respectivamente, e desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, no que tange às despesas médicas nos valores de R\$10.000,00 e R\$ 6.000,00, nos anos-calendário de 2000 e 2001, respectivamente.

Sala das Sessões, em 11 de setembro de 2008


GUSTAVO LIAN HADDAD