



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

Processo n° 10840.000908/2009-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2101-001.148 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de junho de 2011
Matéria Glosa de despesas médicas e de despesas com instrução
Recorrente Mario Roberto Hatayde
Recorrida Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo 2

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2005

Ementa:

DESPESAS COM MÉDICOS, LABORATÓRIOS, DENTISTAS E PSICÓLOGOS. COMPROVAÇÃO. Podem ser deduzidos como despesas os valores pagos pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, limitando-se aos pagamentos especificados e comprovados.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERÍCIA. CABIMENTO. A perícia não se presta à produção de prova documental que deveria ter sido juntada pelo sujeito passivo para contrapor aquelas feitas pela fiscalização.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO OU RECOLHIMENTO A MENOR. PENALIDADE. Sendo apurada, pela Fiscalização, falta ou insuficiência de recolhimento de imposto, cabível a aplicação da multa de 75% sobre a totalidade ou a diferença apurada, conforme previsto no artigo 44, inciso I, da Lei n.º 9.430, de 1996.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA TRIBUTÁRIA - SÚMULA CARF N.º 2. Nos termos da Súmula n.º 2, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. SÚMULA CARF N.º 4. De acordo com a Súmula n.º 4, a partir de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para restabelecer a dedução das despesas efetuadas com Carlos A. F. de Lima, no valor de R\$ 3.700,00 e com Marcela R. Malheiros, no valor de R\$ 1.200,00. Vencido

(assinado digitalmente)

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS - Presidente.

(assinado digitalmente)

CELIA MARIA DE SOUZA MURPHY - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Raimundo Tosta Santos, Gonçalo Bonet Allage, José Evande Carvalho Araújo, Alexandre Naoki Nishioka, Gilvanci Antonio de Oliveira Sousa e Celia Maria de Souza Murphy (relatora).

Relatório

Em desfavor do contribuinte MARIO ROBERTO HATAYDE, supra qualificado, foi emitida a Notificação de Lançamento de fls. 23, na qual é cobrado o imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF) suplementar correspondente ao ano-calendário de 2005 (exercício 2006), no valor total de R\$ 6.042,68 (seis mil e quarenta e dois reais e sessenta e oito centavos), acrescido de multa de lançamento de ofício e de juros de mora, calculados até 29 de maio de 2009, perfazendo um crédito tributário total de R\$ 12.800,81 (doze mil e oitocentos reais e oitenta e um centavos).

As infrações apontadas encontram-se relatadas na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 108 a 110. A Fiscalização alega ter havido:

1. Dedução indevida a título de despesas com instrução, resultando na glosa do valor de R\$ 2.198,00, por falta de previsão legal (compra de livros);

2. Dedução indevida de despesas médicas, resultando na glosa do valor de R\$ 22.474,37, por suposta falta de comprovação ou falta de previsão legal, conforme especificado a seguir:

- a) Recibos emitidos por Ana Catarina T. Scandelai (R\$ 6.886,92), Carlos A. F. de Lima (R\$3.700,00), Edson Yukio Shibuya (R\$ 750,00), Clayton dos Reis Marques (R\$ 5.288,00) e Marcela Renzetti Malheiros (R\$1.200,00).
- b) Valor de R\$ 493,00 referente a pagamento feito ao Laboratório Paulista, por não constar da Nota o nome do paciente.

- c) Valor de R\$ 550,00 referente a pagamento a Fleury, por ser referente a tratamento de Isadora Moreira Geraldo Martins, a qual não é dependente do contribuinte
- d) Valor de R\$ 1.885,00 referente a recibo emitido por Edson Yukio, por ser referente a Vitória Maria Cassiol Hatayde, a qual não é dependente do contribuinte.
- e) Valor de R\$ 1.721,45 pago a FUNEP por se tratar de despesa de Vitória Maria Cassiol Hatayde, cônjuge do contribuinte, que entregou declaração simplificada em separado.

Inconformado com a exigência, o contribuinte apresentou, em 2 de junho de 2009, a impugnação de fls. 01 a 22, pedindo, em síntese:

- a oitiva pessoal de todos os profissionais que emitiram recibos de pagamentos relativos à prestação de seus serviços. Caso o Julgador entenda necessário, com o fito de demonstrar a veracidade dos recibos apresentados pelo Impugnante no referido procedimento administrativo, requer-se a elaboração de perícia técnica para comprovação da efetiva prestação dos serviços pelos profissionais liberais supramencionados.
- a procedência dos embargos, para efeito de cancelar a inscrição da dívida *sub judice* e, por conseguinte, extinguir o processo de cobrança dela decorrente, condenando a embargada nas verbas de sucumbência (sic).
- a exclusão dos juros moratórios referentes à Selic e da multa de 75%, ou, no mínimo, o redimensionamento da multa para 20%.
- o cancelamento do débito fiscal reclamado.

A 8.^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo 2 negou provimento à impugnação apresentada e manteve integralmente o crédito tributário lançado, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005

DESPESAS DE INSTRUÇÃO.

Somente são dedutíveis os pagamentos das despesas com instrução do contribuinte e seus dependentes efetuados a estabelecimentos de ensino nos termos do Art. 8º, II, b da Lei 9.250/95, não havendo previsão para dedução de gastos com aquisição de livros.

DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS.

Todas as deduções estão sujeitas A comprovação. O direito As deduções de despesas médicas, condiciona-se A comprovação não só da efetividade dos serviços prestados, mas também dos correspondentes pagamentos e ainda, que sejam relacionadas ao tratamento do próprio contribuinte ou seus dependentes. Artigo 35, da Lei nº 9.250 de 26 de dezembro de 1995.

MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício está prevista no artigo 44, I, da Lei 9.430/96, aplicável ao caso e não se confunde com a multa de mora, mas consiste em penalidade pecuniária aplicada em decorrência da infração cometida.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO.

As multas não possuem natureza confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, atingindo, por via de consequência, apenas os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais.

JUROS SELIC.

Os juros calculados pela taxa SELIC são aplicáveis aos créditos tributários não pagos no prazo de vencimento consoante previsão do § 1º do artigo 161 do CTN, artigo 13 da Lei n.º 9.065/95 e artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 e Súmula nº 4 do 1º Conselho de Contribuintes.

PERÍCIA. OITIVA DE TESTEMUNHAS.

É indeferido o pedido de perícia quando for prescindível para a formação da convicção em julgamento e em desacordo com o art. 16, IV do Decreto 70.235/72.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Devidamente cientificado dessa decisão em 23 de setembro de 2010 (fls. 128), o contribuinte ingressou, em 20 de outubro de 2010, com tempestivo recurso voluntário.

Em sua peça recursal, o recorrente insurge-se contra o lançamento suplementar correspondente “aos anos de 2005/2006”.

Em sua defesa, baseando-se em farta doutrina, alega ter havido afronta ao princípio constitucional do devido processo legal administrativo. Salienta que, no presente caso, é necessária a reforma da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo 2 para que o lançamento de ofício seja anulado, por ser ilegal e fundado em presunção.

Defende que o lançamento de ofício foi realizado com base na arbitrariedade do Auditor Fiscal, o qual ignorou o disposto no artigo 8.º, inciso II, alínea *a* e o § 2.º, inciso III, da Lei n.º 9,250, de 1995, já que todas as despesas declaradas pelo recorrente foram devidamente comprovadas em conformidade com esse dispositivo. A seu ver, o Auditor Fiscal deveria, em caso de dúvida, nomear perito devidamente capacitado para que este demonstrasse todo o alegado. Como não foi esta a conduta da referida autoridade, entende ter ocorrido ofensa às garantias constitucionais anteriormente mencionadas.

No mérito, salienta que os documentos juntados às fls. 62, 67, 70 a 78, 91 e 92, que fazem prova inequívoca do preenchimento dos requisitos do artigo 8.º, inciso II, alínea *a* e § 2.º da Lei n.º 9.250, de 1995, não foram analisados pelo julgador de primeira instância.

Além disso, ressalta que não tem fundamento a alegação da Fiscalização que há recibos emitidos em dias não úteis, assim como em números sequenciais, já que esses fatos

não comprovam não serem os recibos autênticos. Caso isso evidenciasse alguma irregularidade, tal deveria ser sanada junto aos seus emitentes. Sendo assim, como não há prova inequívoca a ensejar o lançamento de ofício, este não pode prosperar sob pena de afronta ao princípio da presunção de inocência, ao da ampla defesa e do contraditório.

Propugna pelo cancelamento da decisão de primeira instância administrativa, por falta de embasamento legal do lançamento de ofício, já que acredita ser totalmente descabida a exigência de apresentação de cheque nominal para comprovar o efetivo pagamento das despesas. Além do mais, em momento algum dos profissionais emitentes dos recibos negam a sua autenticidade. Para embasar seu posicionamento, cita jurisprudência e doutrina.

Sustenta não terem embasamento legal as glosas dos valores correspondentes às deduções com o plano de saúde da São Francisco Clínicas (FUNEP), no ano de 2005, no valor de R\$ 1.721,45. Esclarece que Vitória Maria Cussiol Hatayde é sua esposa e entregou declaração de imposto sobre a renda de pessoa física na modalidade simplificada, retificada pela decisão recorrida sem embasamento jurídico.

Entende indevida a glosa do valor de R\$ 2.198,00, declarado como dedução a título de despesa com instrução, já que anexou à sua declaração de imposto sobre a renda o competente recibo de pagamento oriundo da compra de livros técnicos.

Alega que o Auditor Fiscal agiu de modo arbitrário e ilegal ao exigir a apresentação de comprovantes de pagamentos feitos a Ana Catarina Tezzei Scandelai, Carlos A. F. de Lima, Edson Yukio Shibuya, Marcela Renzetti Malheiros e Clayton dos Reis Marques, mas acolheu os recibos emitidos por Instituto de Olhos Reynaldo Rezende e por Mara Cristina Esteves e Tatsuko Sakima, em afronta ao princípio da isonomia.

Reporta ser inaplicável a multa de 75% sobre o valor do imposto apurado, aplicada pelo agente da Fiscalização. Primeiro, por ter caráter confiscatório e segundo por não ter havido comprovação de conduta fraudulenta por parte do Recorrente, mas simples presunção por parte da Fiscalização. Defende a redução da multa ao patamar de 20%, nos termos do artigo 61, § 2.º, da Lei n.º 9.430, de 1996. Nesse sentido, transcreve ementas de julgados proferidos pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 1.ª Região.

Por fim, citando doutrina sobre o assunto, defende que a aplicação da taxa Selic a título de juros de mora sobre o valor da diferença de imposto apurada não encontra respaldo jurídico, e que devem ser aplicados juros moratórios não superiores a 1% ao mês, de acordo com o previsto no artigo 161, § 1.º do Código Tributário Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Celia Maria de Souza Murphy

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais previstos no Decreto nº 70.235, de 1972. Dele conheço.

1. Das preliminares

Em sua peça recursal, sem ser específico em suas razões, o Recorrente alega, em preliminar, ter havido violação ao devido processo legal administrativo.

Da análise dos autos, não se observou qualquer afronta aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, ficando asseguradas as garantias previstas no artigo 5.º, incisos LIV e LV da Constituição.

O Recorrente pleiteia, outrossim, ainda preliminarmente, o cancelamento do lançamento suplementar efetuado, integralmente mantido pela decisão da DRJ em São Paulo 2 (fls. 114 a 123), alegando ter havido mera presunção do Fisco de que todos os recibos médicos e odontológicos por ele apresentados são inválidos para fins de dedução. Sustenta que, para a glosa, a Fiscalização baseou-se exclusivamente no fato de não terem sido apresentados “cheques nominativos coincidentes em datas e valores aos recibos apresentados ou prova da disponibilidade financeira vinculada aos pagamentos na data da realização dos mesmo” (sic). Essa determinação, ratificada pela decisão de primeira instância administrativa, mostra-se, a seu ver, totalmente arbitrária.

Vejamos o que diz a legislação que rege a matéria. O **caput** do artigo 73 do Decreto n.º 3.000, de 1999, assim prescreve:

Art.73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

(...)

Temos ainda que o lançamento constante deste processo originou-se de procedimento de revisão de declaração, previsto no artigo 835 do Decreto n.º 3.000, de 1999. Tal dispositivo legal prevê, **in verbis**:

Art. 835. As declarações de rendimentos estarão sujeitas a revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários (Decreto-Lei nº5.844, de 1943, art. 74).

§ 1º A revisão poderá ser feita em caráter preliminar, mediante a conferência sumária do respectivo cálculo correspondente à declaração de rendimentos, ou em caráter definitivo, com observância das disposições dos parágrafos seguintes.

§ 2º A revisão será feita com elementos de que dispuser a repartição, esclarecimentos verbais ou escritos solicitados aos contribuintes, ou por outros meios facultados neste Decreto (Decreto-Lei nº5.844, de 1943, art. 74, § 1º).

§ 3º Os pedidos de esclarecimentos deverão ser respondidos, dentro do prazo de vinte dias, contados da data em que tiverem sido recebidos (Lei nº 3.470, de 1958, art. 19).

§ 4º O contribuinte que deixar de atender ao pedido de esclarecimentos ficará sujeito ao lançamento de ofício de que trata o art. 841 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 74, §3º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, inciso III)."

Da regra do **caput** do artigo 73 do Decreto nº 3.000, de 1999, e também do artigo 835 do mesmo ato regulamentar, depreende-se que a autoridade lançadora está autorizada a exigir comprovação ou justificação das deduções efetuadas. Desse modo, no presente caso, ao exigir as comprovações das despesas médicas e odontológicas utilizadas como deduções na declaração de imposto de renda do contribuinte, o agente da Administração agiu em consonância com o que prevê a legislação reguladora do tema. E, assim sendo, é de se afastar qualquer ilegalidade por parte do Auditor Fiscal.

Com base nos mesmos dispositivos, entendo que não se pode afirmar ter havido lançamento por presunção. É que, ante o que prevêem o artigo 73, **caput**, e 835, § 4.º do Decreto nº 3.000, de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda, acima transcritos, existe base legal para o lançamento sempre que a Autoridade lançadora julgar insuficientes as provas apresentadas pelo contribuinte para justificar deduções. Agora, se há, nos autos, provas hábeis a desconstituir o lançamento, no todo ou em parte, é o que estamos a analisar.

O Recorrente sustenta que o lançamento de ofício foi realizado com base na arbitrariedade do Auditor Fiscal, o qual, a seu ver, ignorou o disposto no artigo 8.º, inciso II, alínea *a* e o § 2.º, inciso III, da Lei nº 9.250, de 1995, já que todas as despesas declaradas foram devidamente comprovadas em conformidade com esse dispositivo. Entende que o Auditor Fiscal deveria, em caso de dúvida, nomear perito devidamente capacitado para que este demonstrasse todo o alegado.

Entendo que a providência é desnecessária. A comprovação da efetiva prestação dos serviços médicos e odontológicos, bem como do correspondente desembolso para a prestação dos referidos serviços é ônus do contribuinte, eis que, para tal fora intimado. O que busca o Recorrente com esta perícia é a produção de prova documental que ele mesmo deveria ter providenciado, para contrapor àquelas feitas pela fiscalização.

Em situações análogas, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem se manifestado nesse sentido:

DILIGÊNCIA - CABIMENTO - A diligência deve ser determinada pela autoridade julgadora, de ofício ou a requerimento do impugnante, quando entendê-la necessária. Deficiências da defesa na apresentação de provas, sob sua responsabilidade, não implicam na necessidade de realização de diligência com o objetivo de produzir essas provas. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA - INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE DILIGÊNCIA - CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA - INOCORRÊNCIA - A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá pedidos de diligência ou perícia que entender impraticáveis ou prescindíveis para a formação de sua convicção, sem que isto constitua cerceamento de direito de defesa (Primeiro Conselho de Contribuintes. 4ª Câmara. Turma Ordinária. Acórdão nº 10422352 do Processo 11516003285200489. Data: 25/04/2007).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DILIGÊNCIA - DESCABIMENTO - Não é de ser acolhido pedido de diligência formulado pelo Recorrente para obtenção de informações que ele próprio poderia trazer aos autos, máxime para contraditar base de cálculo do imposto sobre a qual não existe fundada dúvida. Recurso negado (Primeiro Conselho de Contribuintes. 6ª

Câmara. Turma Ordinária. Acórdão nº 10611450 do Processo 116180008159914. Data: 16/08/2000).

PEDIDO DE DILIGÊNCIA - INDEFERIMENTO - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA NECESSIDADE E PERTINÊNCIA - A diligência não pode ser utilizada para inverter o ônus da prova em desfavor do fisco. A diligência não é um direito subjetivo do recorrente. Para que o pedido de diligência seja deferido pela autoridade julgadora, o recorrente deve provar sua necessidade (Primeiro Conselho de Contribuintes. 6ª Câmara. Turma Ordinária. Data: 23/01/2008).

Conclui-se, assim, que não cabe ao Fisco produzir prova em favor do contribuinte, comprovando que as despesas médicas e odontológicas declaradas foram efetivamente realizadas, mas sim ao próprio contribuinte, que para isso foi regularmente intimado. O agente da fiscalização agiu dentro das prerrogativas legais, com base no disposto no *caput* do artigo 73 do Decreto nº 3.000, de 1999, o qual prevê estarem todas as deduções sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora, observando, portanto, o princípio da legalidade.

É dever do Auditor Fiscal, no desempenho de suas atividades, sob pena de responsabilidade funcional, certificar-se que os valores utilizados como deduções pelo contribuinte estão de acordo com a lei. No caso em pauta, a insuficiência da prova da efetiva prestação dos serviços e do efetivo desembolso do valor a eles correspondente, em que se baseou a fiscalização para efetuar o lançamento, é válida e plenamente aceitável para embasar o lançamento, cabendo ao contribuinte suprir essa insuficiência, através da apresentação de outros documentos que revelassem a impropriedade da constituição do crédito tributário.

A Lei n.º 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo em geral, assim prevê:

Art. 4.º São deveres do administrado perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo:

I - expor os fatos conforme a verdade;

II - proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé;

III - não agir de modo temerário;

IV - prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

É direito do sujeito passivo apresentar provas que possam impugnar o lançamento, assim como é seu dever colaborar com a Administração, fornecendo todos os documentos solicitados, sempre que regularmente intimado, com o objetivo de facilitar o conhecimento do fato jurídico tributário pela autoridade lançadora e de subsidiar a tomada de decisão do julgador. A recusa do sujeito passivo em colaborar com a Administração não pode ser suprida por diligências ou perícias, além do mais se desnecessárias e custeadas pelo Poder Público.

Ante o exposto, afastam-se as preliminares alegadas pelo Recorrente.

2. Deduções de despesas com instrução

A infração apontada pela Fiscalização e mantida pela decisão da DRJ em São Paulo 2 (fls. 114 a 123) está relatada na descrição dos fatos, às fls. 108, consubstanciando-se na glosa do valor de R\$ 2.198,00, deduzido a título de despesas com instrução, por suposta falta de previsão legal.

O Recorrente alega, em seu Recurso Voluntário, que foi anexado, na sua Declaração de Imposto de Renda, o recibo de pagamento de livros técnicos e de nível universitário, junto à Livraria Acadêmica, gasto este, no seu entender, perfeitamente justificável, já que é professor da UNESP – Universidade Estadual Paulista. Além disso, explica, a alínea “b” do artigo 8.º, inciso II, da Lei nº 9.250, de 1995, vigente à época dos fatos, dispunha ser possível a dedução com pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino até o limite anual de R\$ 2.198,00.

Sobre este assunto, verifico que o artigo 8.º, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.250, de 1995, com a redação vigente à época dos fatos, assim previa:

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:

(...)

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, até o limite anual individual de R\$ 2.198,00 (dois mil, cento e noventa e oito reais), relativamente:

1. à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas;

2. ao ensino fundamental;

3. ao ensino médio;

4. à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização);

5. à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico; (grifou-se)

O dispositivo autoriza a dedução de valores pagos a estabelecimentos de ensino, em razão de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes. Em que pese livros serem necessários à instrução do ser humano, a legislação do imposto sobre a renda não prevê e não previa na época dos fatos a dedução com esses dispêndios.

Ante o exposto, não tem razão o Recorrente em suas alegações, haja vista não haver previsão legal para as deduções efetuadas. Mantém-se, portanto, a glosa.

3. Deduções com despesas com laboratórios, médicos, dentistas e psicólogos

As deduções supostamente indevidas com despesas médicas e odontológicas, apontadas pela Fiscalização e mantidas pela decisão da DRJ em São Paulo 2 (fls. 114 a 123) estão relatadas na descrição dos fatos às fls. 109 e 110, consubstanciando-se na glosa do valor de R\$ 22.474,37, assim especificado:

- a) Recibos emitidos por Ana Catarina T. Scandelai (R\$ 6.886,92), Carlos A. F. de Lima (R\$3.700,00), Edson Yukio Shibuya (R\$ 750,00), Clayton dos Reis Marques (R\$ 5.288,00) e Marcela Renzetti Malheiros (R\$1.200,00).
- b) Valor de R\$ 493,00 referente a pagamento feito ao Laboratório Paulista, por não constar da Nota o nome do paciente.
- c) Valor de R\$ 550,00 referente a pagamento a Fleury, por ser referente a tratamento de Isadora Moreira Geraldo Martins, a qual não é dependente do contribuinte
- d) Valor de R\$ 1.885,00 referente a recibo emitido por Edson Yukio, por ser referente a Vitória Maria Cassiol Hatayde, a qual não é dependente do contribuinte.
- e) Valor de R\$ 1.721,45 pago a FUNEP por se tratar de despesa de Vitória Maria Cassiol Hatayde, cônjuge do contribuinte, que entregou declaração simplificada em separado.

Sobre a forma como devem ser comprovadas as deduções utilizadas, na declaração de imposto sobre a renda de pessoa física com despesas médicas e odontológicas, vejamos o que diz o artigo 80 do Decreto n.º 3.000, de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda:

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos 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 (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

(...)

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 Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

(...) (grifou-se)

Compulsando-se os dados constantes dos recibos fornecidos pelo contribuinte com a regra do artigo 80 do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto n.º 3.000, de 1999, acima transcrito, verifica-se o seguinte:

a.1) Os recibos emitidos por Ana Catarina T. Scandelai, anexos às fls. 70 e 71 dos autos não cumprem os requisitos constantes do artigo 80 do Decreto n.º 3.000, de 1999, por não conterem o endereço do emitente. Em 22 de junho de 2009 (fls. 101 e 105), o Recorrente juntou novo recibo em substituição aos de fls. 70 e 71. Todavia, assim como os recibos anteriores, o novo não preenche os requisitos do artigo 80 do Decreto n.º 3.000, de 1999. Mantém-se a glosa.

a.2) Não cumprem os requisitos do artigo 80 do Decreto n.º 3.000, de 1999, os recibos constantes às fls. 76 a 80, emitidos por Carlos A. F. de Lima. No entanto, em 22 de junho de 2009 (fls. 91, 92 e 105), o Recorrente juntou fichas de exames e tratamento emitidas por esse profissional e, às fls. 99 anexou novo recibo, em substituição àqueles anteriormente acostados aos autos. No novo recibo, consta a discriminação do tratamento, assim como os valores correspondentes e demais requisitos previstos no artigo 80 do Decreto n.º 3.000, de 1999. Mesmo considerando-se que estes documentos foram trazidos aos autos após a apresentação da impugnação, entendo que podem ser aceitos como provas, haja vista terem sido anexados aos autos antes da análise da referida impugnação pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo 2. Verifico ter havido um esforço do contribuinte para cumprir as exigências feitas pela Fiscalização. Sendo assim, entendo admissível aceitar esses documentos como comprovação das despesas declaradas como deduções da declaração de imposto sobre a renda de pessoa física de ajuste do exercício de 2006 do Recorrente. Restabelece-se, com isso, a dedutibilidade dos valores agora comprovados, de R\$ 3.700,00.

a.3) O recibo constante às fls. 84 dos autos, emitido por Edson Yukio Shibuya, não atende aos requisitos do artigo 80 do Decreto n.º 3.000, de 1999. Em 22 de junho de 2009 (fls. 100 e 105), o Recorrente anexou Declaração, na qual o mesmo emitente declara ter prestado os serviços profissionais especificados a Melina Cussiol Hatayde. Verifico, contudo, que este novo documento também não cumpre os requisitos do artigo 80 do Decreto n.º 3.000, de 1999, por não conter o endereço do emitente. Mantém-se a glosa.

a.4) Os recibos acostados às fls. 72 e 73, atribuídos a Clayton dos Reis Marques, não preenchem os requisitos do artigo 80 do Decreto n.º 3.000, de 1999. Tendo em vista que não foram apresentadas quaisquer outras provas que pudessem demonstrar a efetiva prestação do serviço ou seu efetivo pagamento, mantém-se a glosa.

a.5) O recibo anexado às fls. 43, emitido por Marcela Renzetti Malheiros, não preenche os requisitos do artigo 80 do Decreto n.º 3.000, de 1999. No entanto, verifico que, em 22 de junho de 2009 (fls. 105), o Recorrente anexou, às fls. 97, documento que contém o orçamento e o tratamento dentário correspondente, além de cumprir os demais requisitos do artigo 80 do Decreto n.º 3.000, de 1999. Mesmo considerando-se que este documento foi trazido aos autos após a apresentação da impugnação, entendo que podem ser aceitos como provas, haja vista terem sido anexados aos autos antes da análise da referida impugnação pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo 2. Restabelece-se, com isso, a dedutibilidade dos valores agora comprovados, de R\$ 1.200,00.

Ante o exposto, sou pelo provimento parcial do recurso, relativamente este item, para restabelecer a dedutibilidade das despesas efetuadas com Carlos A. F. de Lima, no valor de R\$ 3.700,00 e com Marcela R. Malheiros, no valor de R\$ 1.200,00.

b) O valor de R\$ 550,00 correspondente a recibo emitido por Fleury (fls. 84), pelo tratamento de Isadora Moreira Geraldo Martins não pode ser aceito como dedução do imposto sobre a renda de pessoa física do Recorrente, haja vista não se tratar de despesa efetuada nem com o próprio contribuinte nem com seus dependentes. Mantém-se a glosa.

c) Correta a glosa do valor de R\$ 1.885,00 correspondente a recibo emitido por Edson Yukishigue Nakaghi (fls. 93), por ser referente a Vitória Maria Cassiol Hatayde, a qual não é dependente do contribuinte.

d) O valor de R\$ 493,00 referente a pagamento feito ao Laboratório Paulista (fls. 44 e 45), foi glosado pela Fiscalização por não constar das Notas o nome do paciente. Em sua análise, a DRJ em São Paulo 2 assim se manifestou (fls. 119 e 120):

“No que diz respeito as despesas de R\$ 493,00, consubstanciadas em duas notas de fls. 44/45 nas quais não constaram o nome do paciente, é de se estranhar que o laboratório tenha emitido as notas em sequência, 1883 e 1884, no intervalo de 14 dias sugerindo inexistência de outros atendimentos no período. Dito isso, a declaração de fls. 46, juntada aos autos é extemporânea e isoladamente, não comprova o efetivo pagamento além disso, é de se observar que foi firmada por uma filha do declarante.”

Ante essa observação, teria sido, de todo, benéfico ao contribuinte ter apresentado provas complementares àquelas já apresentadas, ou seja, aos recibos e à mencionada declaração (fls. 46), a fim de eliminar quaisquer dúvidas quanto à prestação dos serviços e ao seu efetivo pagamento. Essa possibilidade está prevista no artigo 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal:

Art. 16 (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

(...) (grifou-se).

Com base no que foi apontado pela DRJ em São Paulo 2, observa-se que a sequência da numeração dos recibos de Laboratório Paulista indica irregularidade na sua emissão, haja vista induzir ao entendimento que, no período, o Laboratório Paulista prestou serviços exclusivamente ao contribuinte. No entanto, em sua defesa, o Recorrente limitou-se a alegar falta de fundamentação para a glosa, tendo em vista que o fato de haver recibos emitidos em números sequenciais não comprova não serem os recibos autênticos; e ainda, caso isso evidenciasse alguma irregularidade, tal deveria ser sanada junto aos seus emitentes.

Entendo não assistir razão ao Recorrente. Como dito antes, é dever do Auditor Fiscal, no desempenho de suas atividades, sob pena de responsabilidade funcional, certificar-se que os valores utilizados como deduções pelo contribuinte estão de acordo com a lei. Ante indícios de irregularidades nas provas apresentadas, cabível o lançamento, com base no **caput** do artigo 73 do Decreto n.º 3.000, de 1999. Importante para a defesa do Recorrente, aqui, teria sido a apresentação de outros documentos que revelassem a impropriedade da constituição do crédito tributário, tais como, por exemplo, a prova do desembolso do valor correspondente aos recibos emitidos por Laboratório Paulista ou a especificação dos exames realizados. No entanto, o Recorrente nada apresentou. Forçoso, portanto, manter-se a glosa.

e) O valor de R\$ 1.721,45, pago a FUNEP, foi glosado sob a alegação de tratar-se de despesa de Vitória Maria Cassiol Hatayde, cônjuge do contribuinte, que entregou declaração simplificada em separado. Sobre o alegado, o Recorrente entende não terem tais glosas embasamento legal, já que Vitória Maria Cussiol Hatayde é sua esposa e entregou declaração de imposto sobre a renda de pessoa física na modalidade simplificada, retificada pela decisão recorrida sem embasamento jurídico. Os recibos apresentados (fls. 26 e 62) nada esclarecem. Vitória Maria Cussiol Hatayde não consta como dependente do Recorrente em sua declaração de ajuste anual de 2006 (fls. 59). A alegação de que ela teria entregue declaração em separado, no modelo simplificado, em nada muda o cenário, tendo em vista que, neste caso, a despesa correspondente já está incluída no desconto padrão da sua declaração. Naturalmente, a mesma despesa não pode ser deduzida, de novo, na declaração do Recorrente. Mantém-se, portanto, a glosa.

4. Da afronta ao princípio da isonomia

O Recorrente alega que o Auditor Fiscal agiu de modo arbitrário e ilegal ao exigir a apresentação de comprovantes de pagamentos feitos a Ana Catarina Tezzei Scandelai, Carlos A. F. de Lima, Edson Yukio Shibuya, Marcela Renzetti Malheiros e Clayton dos Reis Marques, mas acolheu os recibos emitidos por Instituto de Olhos Reynaldo Rezende e por Mara Cristina Esteves e Tatsuko Sakima, em afronta ao princípio da isonomia.

A presente alegação não tem qualquer fundamento. Os recibos aceitos pela Fiscalização preenchem os requisitos do artigo 80 do Decreto n.º 3.000, de 1999. Os não aceitos, não preenchem esses requisitos.

5. Da multa de 75% sobre o valor da diferença de imposto apurada.

O contribuinte acredita que a imputação da multa punitiva “em patamar tão exorbitante” deveu-se ao fato de a Fiscalização ter presumido que ele agiu com dolo ou intuito

de fraudar o Fisco. Entende que a multa, no percentual de 75%, é inaplicável. Quando muito, a seu ver, poderia aplicar-se multa de 20% sobre o valor do imposto devido, tal como prevê o artigo 61, § 2.º, da Lei n.º 9.430, de 1996. Alega ser confiscatória a multa de 75% sobre a diferença de imposto apurada.

A multa de 75%, prevista no artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, é devida nos casos de lançamento de ofício, quando for apurada falta de pagamento ou pagamento a menor do tributo devido:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Essa multa é devida por infração à legislação tributária quando a autoridade lançadora entende não haver sonegação, fraude ou conluio. Comprovadas estas circunstâncias (artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964), a multa é qualificada, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, conforme prevê o § 1.º do artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Segundo o Fisco, o Recorrente fez deduções que não ficaram devidamente comprovadas, e, por isso, foram glosadas, hipótese que se subsume ao art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1996, o qual prevê a multa de 75%, devendo esta prevalecer. Tendo em vista que a apuração do tributo foi feita por meio de lançamento de ofício, correta a aplicação da multa prevista no inciso I do artigo 44 Lei nº 9.430, de 1996, sobre o imposto apurado no procedimento de revisão de declaração

Não estamos aqui diante de uma hipótese de multa moratória, limitada a vinte por cento, aplicável apenas aos débitos não pagos nos prazos previstos na legislação, mas recolhidos em data posterior por iniciativa do próprio contribuinte, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal. A estes aplica-se a regra do artigo 61 da Lei n.º 9.430, de 1996, mas não aos créditos tributários lançados de ofício.

Além do mais, de acordo com as regras do Direito Tributário, consubstanciadas no artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional - CTN, não é dado à Administração conduta diversa da de se aplicar a Lei em sua conformidade; na espécie, o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sobre a alegação de caráter confiscatório da multa de 75% sobre o imposto lançado de ofício, esclareço que, a teor da Súmula CARF nº 2, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Sendo assim, deixo de me manifestar sobre o assunto.

6. Da taxa Selic

O Recorrente argumenta que a incidência da taxa Selic sobre a diferença de crédito tributário apurada no lançamento de ofício não encontra respaldo jurídico, que a adoção

da referida taxa para o cálculo de juros moratórios é expediente ilegal e inconstitucional, por desnaturar o pressuposto e a finalidade desta espécie de juros.

Sobre o assunto, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais fez editar a Súmula nº 4, que assim prevê:

A partir de 1.º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.

Estando o assunto já pacificado na esfera administrativa, não cabe mais qualquer manifestação de minha parte.

Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso, para restabelecer a dedutibilidade das despesas efetuadas com Carlos A. F. de Lima, no valor de R\$ 3.700,00 e com Marcela R. Malheiros, no valor de R\$ 1.200,00.

(assinado digitalmente)

Celia Maria de Souza Murphy - Relatora