



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.002441/2003-79  
Recurso nº. : 142.844  
Matéria : IRPF - Ex(s): 2000 a 2002  
Recorrente : JOÃO SAMPAIO DE ALMEIDA  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ em FLORIANÓPOLIS - SC  
Sessão de : 13 DE ABRIL DE 2005  
Acórdão nº. : 106-14.539

PRELIMINAR – NULIDADE DO LANÇAMENTO. Não há que se cogitar em nulidade do lançamento de ofício quando, no decorrer do processo administrativo fiscal, é dada ao contribuinte a possibilidade de exercício do contraditório e da ampla defesa e não se constata as circunstâncias e os fatos por ele alegados.

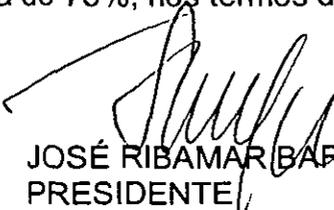
IRPF – GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS. Somente são dedutíveis as despesas médicas do contribuinte e de seus dependentes, cujo pagamento estiver especificado e comprovado, conforme disposição do artigo 8º, inciso II, alínea “a”, § 2º, da Lei nº 9.250/95.

IRPF – MULTA QUALIFICADA – CIRCUNSTÂNCIAS DUVIDOSAS. Segundo a regra do artigo 112, incisos II e IV, do CTN interpreta-se da maneira mais favorável ao sujeito passivo a lei tributária que define infrações ou lhe comina penalidades, entre outras hipóteses, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação. Multa qualificada afastada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOÃO SAMPAIO DE ALMEIDA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa de 75%, nos termos do voto do Relator.

  
JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA  
PRESIDENTE

  
GONÇALO BONET ALLAGE  
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002441/2003-79  
Acórdão nº : 106-14.539

FORMALIZADO EM: 23 MAI 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, ROMEU BUENO DE CAMARGO, LUIZ ANTONIO DE PAULA, ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long vertical stroke.

A small, stylized handwritten mark or signature in black ink, possibly a monogram or a specific symbol.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002441/2003-79  
Acórdão nº : 106-14.539  
  
Recurso nº : 142.844  
Recorrente : JOÃO SAMPAIO DE ALMEIDA

## RELATÓRIO

Em face de João Sampaio de Almeida foi lavrado o auto de infração de fls. 40-45, através do qual se exige imposto de renda pessoa física, exercícios 2000, 2001 e 2002, no valor de R\$ 35.267,51, acrescido de multa de ofício qualificada de 150% quanto à glosa de despesas médicas, de multa de ofício de 75% com relação à glosa de despesas com instrução e, ainda, de juros de mora calculados até 31/07/2003, totalizando um crédito tributário de R\$ 102.447,48.

A autuação decorre da glosa de despesas médicas e com instrução deduzidas indevidamente nas declarações de rendimentos dos anos-calendário 1999, 2000 e 2001.

No Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal de fls. 34-39 a autoridade lançadora explica que a glosa de despesas médicas está relacionada à ausência de comprovação de 96% das deduções declaradas, enquanto a qualificação da penalidade decorre da inclusão de despesas pertencentes e pagas por terceiros, nos termos de declaração prestada pelo próprio contribuinte. A justificativa para a glosa de despesas com instrução também foi a falta de comprovação dos pagamentos.

Sob a alegação de que a conduta do contribuinte caracteriza crime contra a ordem tributária, tal qual previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90 restou formulada representação fiscal para fins penais, autuada sob nº 10920.002442/2003-13, que se encontra anexada ao feito em análise.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002441/2003-79  
Acórdão nº : 106-14.539

Intimado da exigência fiscal o sujeito passivo, devidamente representado, apresentou impugnação às fls. 48-77.

Apreciando a controvérsia os membros da 3ª Turma/DRJ em Florianópolis (SC) consideraram parcialmente procedente o lançamento, por intermédio do acórdão nº 4.297, que possui a seguinte ementa (fls. 151-169):

*“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 1999, 2000, 2001*

*Ementa: PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE.*

*Constatado que o procedimento fiscal foi realizado com estrita observância das normas gerais de regência, não há que se falar em nulidade.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*

*Ano-calendário: 1999, 2000, 2001*

*Ementa: DEDUÇÕES. DESPESAS COM INSTRUÇÃO.*

*De acordo com a legislação de regência, os pagamentos de Curso Preparatório para Vestibular e material didático não se enquadram no conceito de despesa de instrução.*

*DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.*

*Mantém-se a glosa das despesas médicas por falta de comprovação.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*

*Ano-calendário: 2001*

*Ementa: APURAÇÃO DO IMPOSTO. ERRO DE CÁLCULO.*

*Comprovado erro de cálculo na apuração do imposto refaz-se o mesmo.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 1999, 2000, 2001*

*Ementa: LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. EXAME DA LEGALIDADE/CONSTITUCIONALIDADE.*

*Não compete à autoridade administrativa de qualquer instância o exame da legalidade/constitucionalidade da legislação tributária, tarefa exclusiva do poder judiciário.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 1999, 2000, 2001*

*Ementa: MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.*

*O descumprimento da obrigação tributária, verificado em procedimento fiscal, acarreta a cobrança do imposto devido, com o acréscimo de multa de ofício, agravada nos casos de evidente intuito de fraude.*

*Lançamento Procedente em Parte.”*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002441/2003-79  
Acórdão nº : 106-14.539

A procedência parcial do crédito tributário deve-se ao fato de que a relatora do acórdão recorrido constatou equívoco cometido pela autoridade lançadora quanto à exigência relativa ao ano-calendário 2001, na medida em que se considerou, nos cálculos, a título de imposto pago, o valor de R\$ 10.472,97, sendo correto o total de R\$ 23.061,32.

Assim, enquanto o contribuinte pleiteava a restituição de R\$ 12.588,35 em sua declaração de rendimentos, cujo valor ainda não havia sido pago e o auto de infração exigia imposto suplementar de R\$ 11.716,29, a decisão *a quo* concluiu que o autuado tem imposto a restituir de R\$ 872,06, referente ao exercício 2002.

Inconformado com a decisão proferida pela 3ª Turma/DRJ em Florianópolis (SC), o sujeito passivo, devidamente representado, interpôs recurso voluntário às fls. 174-206.

Inicia seu extenso arrazoado informando que é funcionário público aposentado, tendo trabalhado junto ao INSS por aproximadamente 35 anos, até meados de 1998, quando sofreu um infarto.

Aduz que em 07 de março de 2003, data na qual estava viajando, ocorreu alagamento no piso térreo de sua residência devido a problemas com enxurrada, onde se perderam diversos documentos, dentre os quais aqueles que embasaram as declarações de imposto de renda.

Afirma que tal situação foi levada ao conhecimento das autoridades fazendárias em Mafra e Joinville e, somente após este contato, teve início o procedimento fiscal.

Enfatiza que estava carregada de cunho emocional a declaração prestada à fiscalização no sentido de que aproveitava despesas médicas de terceiros para reduzir a base de cálculo do imposto devido, cujo teor teria sido interpretado de forma equivocada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002441/2003-79  
Acórdão nº : 106-14.539

A título de preliminar alega que o auto de infração não forneceu subsídios mínimos a respeito do crédito tributário constituído, tendo deixado de explicitar, por exemplo, a forma de fixação dos juros.

Entende que a exigência fiscal está baseada em meras presunções, pois não restou comprovada a não veracidade das informações prestadas, nem a ocorrência de dolo ou fraude.

Faz menção à ocorrência de bitributação e argumenta que está havendo ofensa ao princípio constitucional da capacidade contributiva.

Centra sua defesa, basicamente, na impossibilidade de qualificação da multa de ofício ou na inocorrência de ilícito penal.

Tece diversas considerações a respeito dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade das multas fiscais.

Argumenta a respeito da impossibilidade de comprovação das despesas médicas declaradas pela ocorrência de caso fortuito ou força maior, consistente, no caso, no alagamento que destruiu os respectivos documentos.

Argumenta ser portador de cardiopatia grave e que pleiteará a isenção do imposto de renda.

Traça diferenças entre erro de tipo e erro de proibição, segundo o Direito Penal.

Com relação às despesas médicas de terceiros reitera que não as utilizou e que referido comentário estava relacionado somente ao ano-calendário 2001. Quanto ao ponto, argumenta, ainda, que o contador responsável pela elaboração das



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002441/2003-79  
Acórdão nº : 106-14.539

declarações de rendimentos informa a não inclusão das despesas de terceiros, conforme documento já juntado aos autos.

Apregoa a existência de confisco, na medida em que o lançamento supera a totalidade do seu rendimento líquido anual.

Diante de todos esses elementos reitera a impossibilidade de exasperação da penalidade para o patamar de 150%, invocando a aplicação ao caso da regra prevista no artigo 112, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Na tentativa de dar sustentação à defesa são citados diversos ensinamentos doutrinários e jurisprudenciais.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002441/2003-79  
Acórdão nº : 106-14.539

VOTO

Conselheiro GONÇALO BONET ALLAGE, Relator

Tomo conhecimento do recurso voluntário interposto, pois é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, inclusive quanto ao arrolamento de bens, conforme se verifica na informação prestada pela unidade preparadora às fls. 214.

Iniciemos a análise da manifestação do sujeito passivo pela prejudicial de mérito argüida.

Entendo que a preliminar de nulidade do auto de infração não merece prosperar, na medida em que a autoridade lançadora agiu de acordo com as determinações do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, pois as infrações atribuídas ao contribuinte estão pormenorizadamente detalhadas, inicialmente no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal e, na seqüência, no próprio auto de infração.

A afirmação de que não está demonstrada a forma de fixação dos juros é equivocada. Basta verificar, às fls. 43, que é citada a taxa SELIC como índice de juros de mora, com fundamento no artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Ademais, o direito de defesa constitucionalmente assegurado foi plenamente exercitado no caso em tela, onde, tanto em sede de impugnação, quanto em grau de recurso, são colocadas diversas teses que se opõem à exigência fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002441/2003-79  
Acórdão nº : 106-14.539

Também é improcedente a alegação de que o lançamento estaria baseado em meras presunções.

A parte litigiosa do auto de infração refere-se à glosa de despesas médicas ante a ausência de comprovação de seus pagamentos, cujo fundamento central é o artigo 8º, inciso II, alínea "a", § 2º, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, transportado para o artigo 80 do RIR/99, que assim prevê:

***"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 nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea 'a').***

***§ 1º. O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):***

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

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

***III – limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro 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;" (Grifei)***

Não consigo visualizar neste dispositivo nenhuma presunção. A regra legal simplesmente exige que a despesa médica pleiteada pelo contribuinte esteja relacionada com seu próprio tratamento ou de seus dependentes, bem como que os pagamentos sejam efetivamente comprovados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002441/2003-79  
Acórdão nº : 106-14.539

A mera informação da despesa sem a respectiva prova da sua ocorrência, nas condições estabelecidas pelo dispositivo acima transcrito, pode ensejar a glosa da dedução, conforme autoriza o artigo 73 do RIR/99.

Diante da ausência de comprovação das despesas médicas declaradas foi lavrado lançamento de ofício.

Outra insurgência que não se sustenta está relacionada à ocorrência de bitributação ou de ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

No caso, os rendimentos auferidos pelo autuado foram tributados uma única vez, mas, em razão da glosa de despesas deduzidas indevidamente, a base de cálculo do imposto sofreu acréscimo e, por conseqüência, tem-se um aumento do valor do imposto a pagar ou uma diminuição do saldo do imposto a restituir, não havendo, de forma nenhuma, confisco ou ofensa à capacidade contributiva do autuado.

Superadas essas questões e considerando que nenhum documento comprobatório das despesas médicas informadas nas declarações de ajuste anual dos exercícios 2000, 2001 e 2002 foi trazida aos autos, devo concluir pela necessidade de manutenção das glosas promovidas pela autoridade lançadora.

Em razão da manutenção do lançamento, no que se refere ao tributo devido, incide, indubitavelmente, alguma das penalidades previstas no artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Quanto à glosa de despesas médicas a autoridade lançadora entendeu que se está diante de caso de multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, nos seguintes termos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002441/2003-79  
Acórdão nº : 106-14.539

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*(...)*

*II – 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”*

*(Grifei)*

Segundo esta norma, os casos de evidente intuito de fraude estão previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, os quais prevêm que:

*“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.”*

Com o objetivo de elucidar os motivos que levaram a fiscalização a qualificar a penalidade, com fundamento no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 passo a transcrever os seguintes excertos extraídos do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 34-39):

*“Decorridos vinte dias da recepção do Termo de Início da Ação Fiscal, recebi uma resposta do contribuinte (fls. 22 a 26) acompanhada de parte da documentação solicitada, que se encontra relacionada às fls. 26.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002441/2003-79  
Acórdão nº : 106-14.539

*Em sua correspondência, o contribuinte alega ter perdido toda a documentação comprobatória de suas despesas lançadas como dedução na DIRPF: 'a documentação do imposto de renda que estava comigo, foram danificadas pela água da enchurrada, com exceção daqueles que estavam com o contador, que são os recibos de entrega, comprovantes de rendimentos, e outros, os quais estou mandando em anexo'.*

*E, ainda confessa que: 'Eu sei que é um valor relativamente alto, mas eu tinha as notas de despesas médicas de minha mãe, de meu pai, de meus irmãos, tias e outros parentes, tais notas eram emitidas em meu nome, uma vez que eles estavam isentos. Para os meus pais eu realmente ajudava nas despesas com hospitais e farmácias. (...) Não foi possível conseguir cópias das notas, tendo em vista que muitas delas são de fora, e as pessoas que tiraram as notas em meu nome, não tinham tempo para ir atrás de tais documentos'.*

*Analisando a documentação apresentada em anexo, verifiquei que a única despesa médica comprovada é o plano de saúde, cujo valor pago está discriminado no próprio Comprovante de Rendimentos Pagos e Imposto Retido na Fonte emitido pela fonte pagadora.*

*O contribuinte apresentou cópias de exames médicos realizados no ano de 1998, ou seja fora do período abrangido pela presente Ação Fiscal. Apenas como referência das datas, estou anexando às fls. 30 a 33, cópia da folha de cada um deles em que aparece a época e a clínica de realização do exame.*

*Desta forma, foram glosadas praticamente todas as despesas médicas utilizadas como dedução e a despesa com instrução referente ao ano-calendário de 1999/Exercício de 2000, tendo em vista não ter sido apresentada a comprovação do pagamento da mesma.*

*(...)*

*Estou encerrando, portanto, nesta data, a ação fiscal levada a efeito no contribuinte já identificado, devendo o mesmo ficar CIENTIFICADO de que, em função de ter se utilizado de valores extremamente altos a título de despesas médicas, sem a devida comprovação e ter expressamente declarado ter incluído despesas de outrem, pelo simples fato destas pessoas serem isentas de apresentação de declaração, sugerindo que sequer incorreu em tais despesas, o que indevidamente reduziu a Base de Cálculo e, conseqüentemente, o Imposto de Renda devido, enquadrou-se no inciso II do Artigo 1º da Lei 8.137/90, segundo o qual:*

*(...)*

*Por este motivo, as multas aplicadas, referentes às deduções com despesas médicas, foram majoradas para cento e cinquenta por cento (Lei nº 9.430/96 art. 44, II)." (Grifei)*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002441/2003-79  
Acórdão nº : 106-14.539

Em suma, despesas médicas supostamente de terceiros não dependentes, em valores significantes, deduzidas indevidamente, deram causa à exasperação da penalidade.

Devo salientar que não se está a analisar, aqui, o suposto ilícito penal cometido pelo contribuinte, mas tão-somente a aplicação da multa de 150%, com fundamento no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Entendo que os elementos coligidos aos autos não demonstram o evidente intuito de fraude do recorrente, tal qual previsto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, na medida em que foi o próprio contribuinte quem tomou a iniciativa de procurar os agentes fazendários de sua jurisdição para informá-los a respeito da perda dos documentos relativos às declarações de ajuste anual em questão.

Sob minha ótica, o conjunto representado pelo valor elevado das despesas médicas não comprovadas e pela informação prestada pelo sujeito passivo às fls. 22-26 não é fato suficiente para ensejar a qualificação da multa na hipótese em análise.

A declaração do técnico contábil Hilário Antônio Treml, contida às fls. 146, constitui um indício em favor das alegações do contribuinte, no sentido de que não foram declaradas despesas de terceiros.

Além disso, os documentos de fls. 94-136, embora estejam relacionados ao ano de 1998, demonstram que o sujeito passivo realizou exames cardiológicos e pode necessitar de atendimento médico freqüente.

Diante desses fatos tenho como aplicável ao caso a regra do artigo 112, incisos II e IV, do Código Tributário Nacional, segundo a qual: ***“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da***



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002441/2003-79  
Acórdão nº : 106-14.539

***maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.***” (Grifei)

Sopesando as considerações tecidas pela autoridade lançadora, os argumentos de defesa trazidos pelo recorrente e as disposições do artigo 112, incisos II e IV, do CTN, entendo que não pode ser mantida a penalidade qualificada prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, no que se refere à glosa das despesas médicas.

A penalidade a ser exigida é aquela prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, ou seja, 75% (setenta e cinco por cento).

Com esses fundamentos, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos acima expostos.

Sala das Sessões - DF, em 13 de abril de 2005.

GONÇALO BONET ALLAGE