



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

Processo nº 10935.007656/2010-46
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2102-2.102.002.869 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de fevereiro de 2014
Matéria Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
Recorrente CARINA CHIAPPIN PRANGE
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008, 2009, 2010

PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE.

Recurso voluntário sem apresentar nenhum argumento ou fato que fosse de encontro a decisão proferida a Recorrente não apresenta qualquer indignação contra os fundamentos da decisão supostamente recorrida ou a apresentação de motivos pelos quais deveria ser modificada, ferindo o princípio da dialeticidade, segundo o qual os recursos devem expor claramente os fundamentos da pretensão à reforma.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). INSTRUMENTO DE CONTROLE.

O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infralegal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo.

IRPF. DESPESAS MÉDICO-ODONTOLÓGICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Em conformidade com a legislação regente, todas as deduções estarão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora, sendo devida a glosa quando há elementos concretos e suficientes para afastar a presunção de veracidade dos recibos, sem que o contribuinte prove a realização das despesas deduzidas da base do cálculo do imposto.

GLOSAS DE DESPESAS. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Devem ser mantidas as glosas de despesas não contempladas com a possibilidade de dedutibilidade previstos nos dispositivos na legislação tributária.

MULTA QUALIFICADA - Incabível a exasperação da multa de ofício quando os atos praticados pelo contribuinte no intuito de reduzir os tributos

devidos, apesar de extrapolar os permissivos legais, não revelem o evidente intuito de fraude tal qual definido nos art. 71 a 73 da Lei 4.502/1964.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em DAR provimento parcial ao recurso, para desqualificar a multa de ofício.

Assinado digitalmente.

Jose Raimundo Tosta Santos - Presidente

Assinado digitalmente.

Rubens Maurício Carvalho – Relator.

EDITADO EM: 03/04/2014

Jose Raimundo Tosta Santos (Presidente), Rubens Mauricio Carvalho, Alice Grecchi, Núbia Matos Moura e Carlos André Rodrigues Pereira Lima. Ausente momentaneamente Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti.

Relatório

Para descrever a sucessão dos fatos deste processo até o julgamento na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), adoto de forma livre o relatório do acórdão da instância anterior de fls. 361 a 368:

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a contribuinte acima mencionada, para exigência dos seguintes valores, relativos ao Imposto de Renda Pessoa Física—IRPF dos Exercícios de 2008, 2009 e 2010 (Anos-Calendário 2007, 2008 e 2009):

Ano-Calendário	Imposto	Multa 75%	Multa 150%	Juros de Mora	Total
2007	R\$ 149,61	R\$ 112,20		R\$ 39,33	R\$ 301,14
2007	R\$ 4.683,25		R\$ 7.024,87	R\$ 1.231,22	R\$ 12.939,34
2008	R\$ 2.640,00	R\$ 1.980,00		R\$ 375,40	R\$ 4.995,40
2009	R\$ 786,14	R\$ 589,60		R\$ 45,28	R\$ 1.421,02
Total	R\$ 8.259,00	R\$ 2.681,80	R\$ 7.024,87	R\$ 1.691,23	R\$ 19.656,90

Segundo consta no Auto de Infração (fls. 223 a 232) e no Termo de Verificação Fiscal (fls. 214 a 222), o contribuinte foi intimado para apresentar diversos documentos relativos às Declarações de Ajuste Anual dos anos-calendário

2007 a 2009, sendo que da análise dos documentos apresentados pela contribuinte foram efetuadas as seguintes glosas:

Glosa de despesas médicas As glosas ocorreram por diversos motivos elencados no Termo de Verificação Fiscal, fls. 219 a 222, entre os quais: por falta de comprovação do desembolso financeiro, falta de previsão legal para a dedução:

1. Ano-calendário 2007 no valor R\$ 17.574,04;
 - 1.1 - Dra Ketilin Cristina Roberto (nutricionista) no valor de R\$ 4.000,00;
 - 1.2 — De' Luciane Raquel Benatti (Fisioterapeuta) no valor de R\$ 5.060,00;
 - 1.3 — Dr' Raquel Helena Feiten (Psicóloga) no valor de R\$ 2.970,00;
 - 1.4— Dr' Patrícia Scheneider (Psicóloga) no valor de R\$ 4.100,00;
 - 1.5 — Dr' Neiva T. Barbieri (Psicóloga) no valor de R\$ 900,00;
- 2 - Ano-calendário 2008 no valor de R\$ 3.000,00;
 - 2.1 — D ra Ketilin Cristina Roberto (nutricionista) no valor de R\$ 3.000,00;
- 3 - Ano-calendário 2009 no valor de R\$ 2.858,68;
 - 3.1 - Dra Ketilin Cristina Roberto (nutricionista) no valor de R\$ 2.200,00;
 - 3.2 — UNIMED referente ao cônjuge Jesse Luis Prange não declarado como dependente no valor de R\$ 658,68.

Glosa de Previdência Privada - Dependente

1 - Glosa de despesas com previdência privada no ano-calendário 2008 no valor de R\$ 6.600,00 pelo fato do dependente não comprovar recolhimento para o regime geral ou próprio de previdência.

A contribuinte apresentou impugnação tempestiva em 31/01/2011 (fls. 235 a 266), acompanhada de documentos (fls. 268 a 358), requerendo o cancelamento do Auto Infração, com base nas alegações a seguir sintetizadas:

Preliminar

Descumprimento dos artigos 50 , III e IV, 70 , VI e 13 § 2º da Portaria SRF 3007/2001.

Alega que o MPF é nulo, por não cumprir os requisitos estabelecidos na Portaria SRF nº 3007/2001, eis que não indicam o número do telefone do Chefe do AFRF, tal como determina o art. 7º, VI.

Ausência de Ciência de Prorrogação dos MPF's e Ofensa ao Princípio da Segurança Jurídica e o Julgamento Local.

Afirma que o fisco não deu ciência ao contribuinte a respeito da prorrogação dos MPFs, e que o único demonstrativo de emissão de prorrogação de seu conhecimento foi o da primeira prorrogação, deixando de apresentar as demais ocorridas. Argumenta que a ciência ao sujeito passivo das prorrogações dos MPF's ocorrida é imprescindível, pois só assim é possível saber se está sendo fiscalizado

ou não e na sua falta ocasionaria insegurança jurídica. Ainda, alega que tal procedimento é necessário para que o contribuinte possa exercer a espontaneidade, nos termos do art. 138 do CTN. Cita, ainda, os art. 195 do CTN e o art. 8º do Decreto nº 70.235/72 que dispõem sobre a necessidade da ciência ao contribuinte das prorrogações dos MPF's realizadas. Portanto, alega que como o processo de fiscalização é contínuo, e em especial quando ocorre o alargamento do período fiscalizatório é necessária a entrega de demonstrativo de emissão e prorrogação de MPF ao contribuinte.

Da Dedução dos Valores Pagos a Título de Unimed.

O impugnante alega que ocorreram equívocos quanto aos valores pagos a título de Unimed no valor de R\$ 544,04 no ano de 2007 e R\$ 658,88 no ano-calendário de 2009, uma vez que estes valores se referem a pagamentos feitos a Sr. Jesse Luis Prange que declarou em separado no modelo simplificado. Informa que concorda com a glosa efetuada devido aos equívocos ocorridos quando do preenchimento da declaração.

Da Glosa dos Valores Declarados a Título de Previdência Privada.

Afirma que as deduções previstas a título de previdência privada são dedutíveis quando o ônus for do contribuinte em seu benefício ou de seu dependente, conforme previsão legal nos arts. 74 inciso II e 361 do RIR/99.

Mérito

Da Glosa sobre as Despesas Médicas da Nutricionista — Drº Ketilin Cristina Roberto

Alega que o fato da Srª Ketilin C. Roberto não declarar rendimentos recebidos de pessoa física nos exercícios em objeto de fiscalização não imputa a responsabilidade para o Impugnante, e que se houve alguma irregularidade neste sentido deve ser apurada em razão da prestadora de serviços e não da contribuinte.

Argumenta que a ausência de previsão legal quanto as deduções dos valores pagos a nutricionista encontra-se equivocado, por se tratar de uma necessidade médica e prescrita segundo as diretrizes do CRM e portanto devem ser admitidas como despesas dedutíveis.

Aduz que para comprovar a necessidade do tratamento foram colacionados os atestados médicos fornecidos pela Dra. Simara Gorski do Amaral. Apresenta também prontuários de acompanhamento da contribuinte Carina, nos quais demonstram o acompanhamento nutricional desde 13/01/2006. Afirma que não se trata de mero capricho ou reparação estética, mas sim por necessidade de saúde, ainda, informa que apresentou a fiscalização uma declaração da profissional que comprova os pagamentos e a prestação dos serviços, sendo assim, postula novamente que tais pagamentos sejam admitidos como aptos a produzir os efeitos.

Ressalta que para o ano-calendário de 2008 os recibos lançados referem-se ao acompanhamento nutricional do seu dependente — Henrique L. Prange — que seguindo a mesma linha de raciocínio, também, devem ser admitidos como possíveis de serem deduzidos.

Em anexo apresenta documentos que demonstram a necessidade do acompanhamento diante das deficiências de saúde do seu dependente, bem como apresenta o prontuário médico nutricional.

Afirma que o Auditor Fiscal está equivocado pois a norma legal quis certamente abranger a qualidade do profissional de nutrição, haja vista a semelhança com a saúde humana, devendo a mesma ser interpretada de forma ampla e irrestrita.

Da Glosa sobre as Despesas Médicas com Fisioterapeuta — Dr" Luciane Raquel Benatti.

Informa que a Contribuinte sofre de sérios problemas de coluna a inúmeros anos, sendo que no período objeto da ação fiscal submeteu-se a tal tratamento, e para justificar as sessões postulamos a juntada de 03 documentos médicos que solicitam a realização de sessões de fisioterapia. Apresenta cópia da relação de atividades desempenhadas em 2007, na qual é possível constatar que foram realizadas aproximadamente 120 sessões como alegadas pelo Auditor Fiscal.

Alega que o argumento da fiscalização de que os recibos não possuem o endereço fisioterapeuta não pode excluir os lançamentos realizados, pois o que deve ser levado em consideração é o tratamento realizado e os valores efetivamente pagos, devendo a referida irregularidade ser sanada com os documentos que ora são apresentados.

Afirma que em 14/07/2010 a Dr Luciane firmou declaração no qual consta o seu local de trabalho, restando então suprida tal exigência que o Auditor não quis aceitar.

Ressalta que o fato da contribuinte ser aderente a Plano de Saúde não significa que o plano vai cobrir integralmente dos procedimentos que o associado tem necessidade, haja vista a necessidade da contribuinte. Informa ainda que o Plano de Saúde somente tem obrigação de disponibilizar 10 sessões anuais. Assim, para evitar quebra no tratamento a contribuinte resolveu efetuar a integralidade das sessões com a Dra Luciane, custeando com suas próprias economias os referidos valores.

Argumenta que quanto a comprovação dos desembolsos realizados em face da prestação dos serviços, este questionamento fora feito pelo Auditor Fiscal, e de forma incontestada foi demonstrado que foram pagos em moeda corrente do país, por meio de saques de sua conta corrente, atitude que não é vedada ou impedida pelo ordenamento jurídico.

Alega que quanto aos cheques no ano de 2008 é possível constatar que em todas as oportunidades foram emitidos nominais a prestadora de serviço, somente ocorreu um desencontro de datas que devem ser toleradas. Argumenta que muitas vezes a contribuinte enviava os cheques para pagamento e nem todas as oportunidades a Dr' Luciane se encontrava para assinar os recibos, bem como a secretaria da mesma não possuía prática, motivo pelo qual pode ter ocasionado incorreções. Ainda, informa que muitas vezes a contribuinte ligava para a profissional solicitando que deixasse o recibo pronto e que posteriormente passava para realizar o pagamento.

Afirma que a mesma linha de raciocínio deve ser aplicada para o ano-calendário de 2009, pois os pagamentos ocorreram igualmente ao ano de 2008.

Ressalta que os regulamentos e as Instruções Normativas não proibem o pagamento em moeda corrente, devendo tais pagamentos serem analisados por esta Delegacia.

Da Glosa sobre as Despesas Médicas com Fisioterapeuta — Dr' Raquel Helena Feiten.

Alega que trata-se da mesma situação ocorrida com a Dr' Luciane Raquel Benatti, ou seja, a contribuinte utilizava de recursos recebidos em moeda corrente para quitar tais despesas. Informa que sacava valores diretamente de sua conta corrente na agência bancária de sua titularidade de forma como não tem como comprovar de forma diversa tais saques, mas que foram efetivamente pagos da forma noticiada.

Argumenta que a lei não obriga que os seus rendimentos sejam feitos em cheque ou através de transferência ou depósito bancário, inclusive, a CLT prevê que o pagamento deva ser feito em dinheiro.

Afirma também que ninguém é obrigado a efetuar o pagamento de suas despesas através de cheques, pois assim estaria se abolindo o pagamento em dinheiro, bem como não haveria a necessidade de recibo. Argumenta que o fisco exige que o contribuinte quando fizer um pagamento deverá emitir um cheque nominal, descrever no título qual o pagamento efetuado e obter um cópia de tal documento.

Aduz que nenhum regulamento ou norma vigente proíbe o Contribuinte de efetuar o pagamento em dinheiro, até o próprio cheque é considerado como a vista e em dinheiro, fato este que deve ser considerado, pois do contrário de nada serviria o recibo e muito menos a Nota Fiscal.

Ressalta que se o contribuinte possui o recibo ou o comprovante de pagamento e declara receitas que demonstrem a existência de dinheiro para o pagamento de tais valores, por que exigir a comprovação por meio de cheques. Alega que o recibo ou documento equivalente perdeu sua validade? Que somente será aceito pagamento em cheques ou em dinheiro? Se não há mais validade as informações fiscais que o credor declara?

Destaca que a idade da psicóloga que teria atendido o dependente da recorrente não tem nada de duvidoso e que o Auditor Fiscal deveria ater-se aos procedimentos fiscalizatórios.

Da Glosa de Despesas Médicas com Psicóloga — Dr' Patrícia Schneider.

Argumenta que o regulamento do 1R permite a dedução de despesas médicas através de consultas e avaliações psicológicas. Sendo assim, a glosa no valor de R\$ 4.100,00 deve ser afastada uma vez que foi efetivamente paga e inclusive a referida profissional prestou declaração neste sentido.

Afirma que procurou a profissional em comento para entregar os prontuários de tratamento, mas esta alegou que trata-se de assunto relacionado a legislação do Código de Ética da profissão, somente fez menção de que efetivamente ocorreu o pagamento.

Alega que em relação aos pagamentos e atendimentos efetuados estes devem seguir a mesma análise dos fatos e fundamentos supra apresentados.

Da Glosa de Despesas Médicas com Psicóloga — Dr' Neiva T. Barbieri**Ceron.**

Documento assinado digitalmente conforme Lei nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/04/2014 por RUBENS MAURICIO CARVALHO, Assinado digitalmente em 03/04/

2014 por RUBENS MAURICIO CARVALHO, Assinado digitalmente em 07/04/2014 por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTO

S

Impresso em 07/04/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Alega que o Auditor Fiscal não considerou a despesa pelo fato da contribuinte ter sido atendida por 02 psicólogas durante um determinado período. Sendo assim, Contribuinte não deve sofrer a glosa de R\$ 900,00 uma vez que a despesa foi efetivamente paga e inclusive a profissional firmou declaração neste sentido.

Afirma que também a profissional não entregou os prontuários do tratamento da recorrente alegando assunto relacionado a legislação do Código de Ética da profissão.

Da Glosa de Despesas Médicas com Dr Francelise Rossoni.

Alega que o argumento de que os recibos não possuem o endereço da dentista e muito menos de quem fez o tratamento não pode prejudicar o lançamento realizado, pois o que deve ser levado em consideração é o tratamento e os valores que foram efetivamente pagos.

No que se refere aos cheques mencionados em 2008 foram emitidos nominais a prestadora de serviços e o que ocorreu foi um desencontro de datas que devem ser toleradas. Argumenta que muitas vezes a contribuinte enviava os cheques para pagamento e nem todas as oportunidades a Dra Luciane se encontrava para assinar os recibos, bem como a secretaria da mesma não possuía pi-Rica, motivo pelo qual pode ter ocasionado incorreções. Ainda, informa que muitas vezes a contribuinte ligava para a profissional solicitando que deixasse o recibo pronto e que posteriormente passava para realizar o pagamento.

Informa que tendo apresentado as justificativas e admissão dos documentos juntados deve-se ser rejeitado o auto de infração.

Da Glosa de Despesas Médicas com a Drª Márcia Marques.

Alega que o Auditor não considerou os pagamentos nas mesmas datas dos cheques e da sua compensação posterior sob o argumento de que não constava o endereço da psicóloga.

Argumenta que a mesma justificativa anterior deve ser aplicada para o caso comento.

Da Inconstitucionalidade da Multa em Patamar de 150% e 75% - CONFISCO — Violação do art. 150, IV da Constituição Federal.

Afirma que o percentual de 150% e 75 % viola o art. 150, IV da CF, por trata-se de flagrante ato de confisco. Cita doutrina e Jurisprudência no sentido que a multa que extrapola limites razoáveis possui caráter confiscatório.

Alega que a multa aplicada violenta o direito de propriedade, e que o pagamento do montante exigido torna impossível a continuidade da atividade da Contribuinte.

Argumenta que é inconstitucional o art. 44, II, bem como o art. 957 do Decreto nº 3.000/99 dado a desproporcionalidade entre o apenamento e a infração supostamente cometida.

Cita doutrina que a multa deve se adequar à busca do fim pretendido, bem como deve ser proporcional ao grau de infração.

Ressalta que as multas contratuais tem um teto de 2%, sendo um indicativo que o legislador não admite que a simples punição pela mora implique numa sobrecarga demasiada. Salienta que deve haver proporcionalidade entre a infração e o percentual cominado como penalidade. Cita jurisprudência no sentido de que para o afastamento da multa foi invocado o princípio da proporcionalidade.

Aduz que unia multa moratória de 10% seria a medida mais adequada por não agredir a constituição. Informa que a legislação tem fixado o teto em 20% para as multa moratórias conforme art. 61 da Lei no 9.430/96, a mesma lei que embasa a aplicação da multa de 75% e 150 %.

Ao final, com base nesses argumentos, a contribuinte reiterou seu pedido de cancelamento da Notificação de Lançamento.

Às fls. 357 e 358, consta que foi recolhido em 28/01/2011 o valor de R\$ 247,92 (código 2904 R\$ 149,61, código 3018 R\$ 56,10 e código 3114 R\$ 42,21), valor relativo a concordância do impugnante quanto a glosa de despesa médica no valor de R\$ 544,04 relativa ao pagamento para a UNIMED do cônjuge que não foi informado como dependente na declaração da contribuinte. Consta, ainda, fls. 290, a DARF no valor de R\$ 262,98 relativa ao ano-calendário de 2009, referente à glosa de despesa médica no valor de R\$ 658,68 referente ao pagamento de UNIMED de seu cônjuge não declarado como dependente.

Diante desses fatos, as alegações da impugnação e demais documentos que compõem estes autos, o órgão julgador de primeiro grau, ao apreciar o litígio, em votação unânime, afastou as preliminares relativas ao MPF e no mérito, julgou procedente o lançamento, mantendo o crédito consignado no auto de infração, considerando que os argumentos da recorrente em relação às despesas médicas não foram acompanhados de provas suficientes e falta de previsão legal, em relação a dedução da Previdência Privada, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
- IRPF*

Exercício: 2008, 2009, 2010

*DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. REQUISITOS.
DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS.*

A dedução de despesas médicas restringe-se aos pagamentos comprovados por meio de documentos hábeis e idôneos. A autoridade fiscal pode exigir que o contribuinte apresente, além de simples recibos, documentos que demonstrem a efetiva prestação dos serviços, bem como o efetivo desembolso dos valores declarados.

DEDUÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. CONDIÇÃO.

É condição para a dedutibilidade das despesas com contribuições à previdência privada o recolhimento, também, de contribuições para o regime geral de previdência social ou, quando for o caso, para regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargo efetivo da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

DESPESA MÉDICA INDEDUTÍVEL. NUTRICIONISTA.

As despesas efetuadas com nutricionistas são indedutíveis da base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos por falta de previsão legal.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, de fls. 416 a 454, com os mesmos argumentos de fato e de direito expendidos em sua impugnação e requerendo pelo provimento ao recurso e cancelamento da exigência.

Dando prosseguimento ao processo este foi encaminhado para o julgamento de segunda instância administrativa.

É O RELATÓRIO.

Voto

Conselheiro Rubens Maurício Carvalho.

ADMISSIBILIDADE

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Assim sendo, dele conheço.

PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE

O Recurso apresentado, não traz qualquer enfrentamento ao Acórdão recorrido. Para delinear essa questão, aproveito de forma livre a argumentação exemplar do Acórdão 1803-001.880 do ilustre Relator Sérgio Luiz Bezerra Presta, cujos excertos, reproduzo de forma livre a seguir:

Antes de entrar no mérito, esclareço que mesmo diante dos argumentos e também da base legal constante da decisão contida no Acórdão nº 01-21.057, a Recorrente, no recurso voluntário, limitou-se a reproduzir, “*ipsis literis*” a peça impugnatória sem apresentar nenhum argumento ou fato que fosse de encontro a decisão proferida pela 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Belém - PA. Na verdade, exatamente como na manifestação de inconformidade, não houve qualquer insurreição contra os fundamentos da decisão suposta mente recorrida ou a apresentação de motivos pelos quais deveria ser modificada.

Assim procedendo, a Recorrente feriu o princípio da dialeticidade, segundo o qual os recursos devem ser dialéticos e discursivos; devem expor claramente os fundamentos da pretensão à reforma. Na verdade, o princípio da dialeticidade

consiste no dever do recorrente de indicar todas as razões de direito e de fato que dão base ao seu recurso, visto ser impossível ao CARF avaliar os vícios existentes na decisão de primeiro grau, sem que o interessado apresente todas as suas razões.

Sobre o assunto ,leciona Nelson Nery Júnior:

“(...)o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo. O recorrente deverá declinar o porquê do pedido de reexame da decisão.(...)As razões do recurso são elementos indispensável a que o tribunal, para o qual se dirige, possa julgar o mérito do recurso, ponderando-a sem confronto com os motivos da decisão recorrida. A sua falta acarreta o não conhecimento. Tendo em vista que o recurso visa, precipuamente, modificar ou anular a decisão considerada injusta ou ilegal, é necessária a apresentação das razões pelas quais se aponta a ilegalidade ou injustiça da referida decisão judicial” (Nelson Nery Júnior in “Teoria geral dos Recursos”. São Paulo; Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 176 e 177).

Analisando o tema o Superior Tribunal de Justiça, assim decidiu “verbis”:

“(...) o presente recurso não tem porte para infirmar a decisão recorrida, pois restringiu-se o agravante, a reiterar ipsis literis, os motivos expendidos no especial; Consequentemente, o presente agravo não impugna, como seria de rigor, o fundamento da decisão recorrida, circunstância que obsta, por si só, o acolhimento da pretensão recursal” (AG nº. 479378/RJ, rel. Ministro Barros Monteiro, DJ de 14/2/2003).

“(...)Ao interpor o recurso de apelação, deve o recorrente impugnar especificamente os fundamentos da sentença, não sendo suficiente a mera remissão aos termos da petição inicial e a outros documentos constantes nos autos.

Precedentes.” (REsp nº. 722.008/RJ, rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, j. em 22/5/2007).

Recurso voluntário sem apresentar nenhum argumento ou fato que vá de encontro a decisão proferida fere o princípio da dialeticidade, segundo o qual os recursos devem expor claramente os fundamentos da pretensão à reforma, comprometendo de pronto a sua capacidade de alterar o julgamento anterior. Não obstante, analisarei os argumentos apresentados.

MPF

O entendimento consolidado neste Conselho de Contribuintes é de que o MPF constitui-se um instrumento de controle da administração tributária. A falta deste ou vícios em sua emissão/prorrogação não traz qualquer prejuízo ao processo administrativo fiscal, tampouco se trata de um vício formal passível de correção, quando muito seriam faltas funcionais, sujeita a penalidades administrativas ao servidor.

Nesse sentido destaca-se o seguinte julgado, dentre outros:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PORTARIA SRF Nº 1.265/99. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE. O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infralegal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal. A Portaria SRF nº 1.265/99 estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, sendo o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF mero instrumento de controle administrativo da atividade fiscal. EXIGÊNCIA FISCAL. FORMALIZAÇÃO. Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem nos arts. 7º, 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade, quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem.” (Acórdão nº 203-08.483 de 16/10/2002).

Afasto, pois, essa alegação de nulidade.

MÉRITO

GLOSA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA

Trata-se de Glosa de despesas com previdência privada no ano-calendário 2008 no valor de R\$ 6.600,00 pelo fato do dependente não comprovar recolhimento para o regime geral ou próprio de previdência.

A Legislação aplicável é a seguinte:

LEI Nº 9.532, DE 10 DE DEZEMBRO DE 1997.

(Redação dada pela Lei nº 10.887, de 2004)

Art. 11. As deduções relativas às contribuições para entidades de previdência privada, a que se refere a alínea e do inciso II do art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e às contribuições para o Fundo de Aposentadoria Programada Individual - Fapi, a que se refere a Lei nº 9.477, de 24 de julho de 1997, cujo ônus seja da própria pessoa física, ficam condicionadas ao recolhimento, também, de contribuições para o regime geral de previdência social ou, quando for o caso, para regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargo efetivo da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, observada a contribuição mínima, e limitadas a 12% (doze por cento) do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos. (Grifei).

Em sede de Recurso o Contribuinte não comprovou qualquer recolhimento de contribuições para o regime geral de previdência social ou, quando for o caso, para regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargo efetivo da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, destarte, mantenho o lançamento nesse aspecto.

Processo nº 10935.007656/2010-46
Acórdão n.º 2102-2.102.002.869

S2-C1T2
Fl. 13

Discute-se as glosas das despesas médicas representadas por despesas médicas constantes da declaração da contribuinte, cuja lançamento ocorreu por ausência de provas que os serviços foram efetivamente realizados e pagos. De acordo com a autuação, os valores lançados foram os seguintes:

001 - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL)
DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS

Redução indevida da Base de Cálculo com despesas médicas, pleiteadas indevidamente, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal que é parte integrante desta Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/12/2007	R\$ 544,04	75,00
31/12/2007	R\$ 17.030,00	150,00
31/12/2008	R\$ 3.000,00	75,00
31/12/2009	R\$ 2.858,68	75,00

A origem desse lançamento, como indicado no relatório, são decorreram das seguintes glosas:

1. Ano-calendário 2007 no valor R\$ 17.574,04;
 - 1.1 - Dra Ketilin Cristina Roberto (nutricionista) no valor de R\$ 4.000,00;
 - 1.2 — De' Luciane Raquel Benatti (Fisioterapeuta) no valor de R\$ 5.060,00;
 - 1.3 — Dr' Raquel Helena Feiten (Psicóloga) no valor de R\$ 2.970,00;
 - 1.4— Dr' Patrícia Scheneider (Psicóloga) no valor de R\$ 4.100,00;
 - 1.5 — Dr' Neiva T. Barbieri (Psicóloga) no valor de R\$ 900,00;
- 2 - Ano-calendário 2008 no valor de R\$ 3.000,00;
 - 2.1 — Dra Ketilin Cristina Roberto (nutricionista) no valor de R\$ 3.000,00;
- 3 - Ano-calendário 2009 no valor de R\$ 2.858,68;
 - 3.1 - Dra Ketilin Cristina Roberto (nutricionista) no valor de R\$ 2.200,00;
 - 3.2 — UNIMED referente ao cônjuge Jesse Luis Prange não declarado como dependente no valor de R\$ 658,68.

Para o exame da questão transcrevem-se a seguir os dispositivos que regulam a matéria:

Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995

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:

a) 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;

Decreto nº 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 nº 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).

Entendo que os recibos médicos, em si mesmos, não são uma prova absoluta para dedutibilidade das despesas médicas da base de cálculo do imposto de renda, mormente quando:

1. as despesas forem excessivas em face dos rendimentos declarados;
2. houver o repetitivo argumento de que todas as despesas médicas de diferentes profissionais, vultosas, tenham sido pagas em espécie sem comprovação de qualquer pagamento;
3. o contribuinte fizer uso de recibos comprovadamente inidôneos, p.ex. no caso da edição de súmula administrativa de documentação tributariamente ineficaz em desfavor de prestador de serviço informado na declaração de renda do autuado, o que é suficiente para lançar sombra de suspeição sobre as demais despesas médicas de outros prestadores;
4. houver a negativa de prestação de serviço por parte de profissional que consta como prestador na declaração do fiscalizado;
5. houver recibos médicos emitidos em dias não úteis, por profissionais ligados por vínculo de parentesco, tudo pagos em espécie;
6. houver múltiplas glosas de outras despesas (dependentes, previdência privada, pensão alimentícia, livro caixa e instrução), bem como outras infrações (omissão de rendimentos, de ganho de capital, da atividade rural), a levantar sombra de suspeição sobre todas as informações prestadas pelo contribuinte declarante.

Por tudo, não há qualquer dúvida que o contribuinte se enquadrou na tipologia 1, na tipologia 2 (todas despesas glosadas pagas em espécie sem nenhuma comprovação de pagamento) e na tipologia 5.

Em princípio, admite-se como prova idônea de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Entretanto, existindo dúvida quanto à idoneidade do documento por parte do Fisco, pode este solicitar provas não só da efetividade do pagamento, mas também da efetividade dos serviços prestados pelos profissionais.

Entendo que diante dos fatos narrados, a apresentação das declarações sem nenhuma comprovação de pagamento não traz a substância de prova que se procura.

Cumprе, ainda, ressaltar que o imposto de renda tem relação direta com os fatos econômicos. Quando a um ato jurídico se segue a tributação, não quer dizer que se tribute aquele, mas sim o fenômeno econômico que está por detrás dele. Conclui-se, portanto, que o ônus da prova recai sobre aquele que aproveita o reconhecimento do fato.

A opção pelo pagamento em espécie, embora lícita e permitida, implica na ampliação da dificuldade da contribuinte provar o pagamento, com os riscos inerentes ao exercício da vontade individual. Ressalto que o contribuinte declarou somente fontes de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, que preferencialmente fazem os seus pagamentos via contas bancárias, em função de controle contábil, não seria, assim, difícil de se fazer a prova dos pagamentos seja por cheques, transferências bancárias ou saques com datas e valores coincidentes dos pagamentos das deduções pleiteadas. Ainda, aceitável se não fosse possível a prova de todos pagamentos mas de alguns pagamentos pelo menos, contudo, no presente caso, nenhum pagamento foi efetivamente comprovado.

Como já visto, no Recurso Voluntário não foram apresentados novos argumentos ou provas acerca do lançamento mantido, não se atentando pra o necessário Princípio da Dialética, destarte mantenho as glosas das despesas médicas na forma do decidido pela instância anterior.

MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO PARA 75%.

Na Infração 001 - DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS, o Fato Gerador 31/12/2007 de Valor Tributável R\$ 17.030,00 foi apenado com multa de ofício agravada de 150%.

O Termo de Verificação Fiscal justificou essa qualificação da seguinte forma:

II – MULTAS DE OFÍCIO

Diante dos fatos narrados, restou evidenciada a prática da conduta prevista no inciso II do art. 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, combinado com os arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964. Desta forma, a multa de ofício a ser aplicada sobre essas infrações (glosa de deduções inexistentes) é a **qualificada**, correspondendo a 150% (cento e cinquenta por cento) do imposto devido.

De outro lado, a qualificação da multa, no Direito Tributário, está sempre vinculada a uma ação ou omissão consciente, com a finalidade de suprimir ou reduzir tributo. O artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, ao prever multa de 150% (cento e cinquenta por cento), faz referência aos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73

da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. A seu turno, a Lei nº 4.502, de 1964, nos artigos aqui referidos, dispõe, “in verbis”:

*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.*

Entendo que a fraude somente se caracteriza a partir de uma ação ou omissão ilícita, o que não é o caso dos autos e a autoridade autuante não fundamentou no Termo de Verificação Fiscal razões que pudessem sustentar essa qualificação da multa . Isso posto, não vejo no presente caso os pressupostos agravantes que permitem a qualificação da multa e voto por afastá-la da exigência do crédito tributário mantido.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo provimento PARCIAL do recurso, reduzindo para o fato gerador de 31/12/2007 (Valor Tributável R\$17.030,00) a multa de 150% para 75%, mantendo os demais aspectos do lançamento.

Assinado digitalmente.

Rubens Maurício Carvalho - Relator.