



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

Processo nº 10980.002928/2007-71
Recurso nº 160.725 Voluntário
Acórdão nº 3805-00.125 – 5ª Turma Especial
Sessão de 29 de junho de 2009
Matéria IRPF
Recorrente JOEL ANTONIO BETTEGA
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2003

DEDUÇÃO. DEPENDENTES. NETO.

Nos termos da legislação tributária, somente pode ser considerado dependente o neto, sem arrimo dos pais, de quem o contribuinte detenha a guarda judicial.

GLOSA DE DESPESAS. RESTABELECIMENTO.

Devem ser restabelecidas as despesas a título de tratamento médico ou odontológico, quando afastadas as motivações que levaram a autoridade fiscal a glosa destas despesas.

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.

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 PROVIDO EM PARTE

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da QUINTA TURMA ESPECIAL da TERCEIRA SEÇÃO do CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO para restabelecer a despesa médica de R\$ 1.177,55 no ano-calendário de 2002 e desqualificar a multa de ofício.

SIDNEY FERRO BARROS

Presidente em exercício

RUBENS MAURÍCIO CARVALHO

Relator

FORMALIZADO EM: 30 OUT 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Núbia Matos Moura (Suplente convocada) e Sandro Machado dos Reis.

Relatório

Para descrever a sucessão dos fatos deste processo até o julgamento na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), adoto o relatório do acórdão de fls. 276 a 283 da instância *a quo, in verbis*:

Trata o presente processo de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF formalizada por meio do auto de infração de fls. 226/228, do qual fazem parte os demonstrativos de apuração, fls. 223/224, de multa e juros de mora, fl. 225, o termo de verificação fiscal de fls. 218/222, o termo de encerramento, fl. 229, e demais documentos constantes dos autos, no valor de R\$ 8.216,74 de imposto, R\$ 5.368,48 e R\$ 1.588,12 de multas de ofício de 75% e 150%, previstas, respectivamente, no art. 44, I e II, da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, além de juros de mora de 6.598,85, calculados até 28/02/2007.

A autuação se deu pelas deduções indevidas de dependente, despesas médicas e despesas com instrução, conforme detalhado no termo de verificação fiscal, fls. 218/222 e no auto de infração, às fls. 227/228.

O lançamento tem como enquadramento legal o art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, arts. 8º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c”, §§ 2º e 3º, e 35 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 2º da Medida Provisória 22, de 2000, convertida na Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, e arts. 73, 80, 81 e 83, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, (fls. 227/228).

Regularmente cientificado do lançamento em 21/03/2007 (fl. 232), o interessado ingressou, em 18/04/2007, com a impugnação de fls. 234/241, acompanhada dos anexos de fls. 242/273.

Após resumir os fatos, alega em relação às glosas efetuadas que “quando da apresentação de toda a documentação requisitada na data de 26/02/2007, o contribuinte anexou declaração de que os pagamentos mencionados nas glosas

realizadas foram todos feitos em espécie (moeda corrente do País)” e não existe “qualquer impedimento legal de pagamentos em espécie, os quais foram devidamente documentados através das emissões dos respectivos recibos de pagamentos”.

Argúi que por tratar-se “de prestações de serviços, inclusive por aplicação do Código de Defesa do Consumidor, entende o contribuinte que na condição de tomador dos serviços que lhe foram prestados, as quitações dos pagamentos se dariam através das expedições dos competentes recibos de pagamentos”.

Diz que necessitou no ano de 2001 de “todo o acervo de atendimentos na área de saúde” pois “já apresentava seqüelas em relação à sua fala (fonoaudiologia), artrose (fisioterapia), requerendo ainda tratamento dentário (odontologia)” e no ano seguinte “em decorrência do agravamento de seu estado de saúde, o contribuinte foi submetido à cirurgia cardíaca, para colocação de pontes de safena e mamária”. Relata uma série de cirurgias a que se submeteu a partir de maio de 2002. Aduz que este histórico de sua saúde conflita com “a tentativa da Sra. Auditora Fiscal da Receita Federal em desacreditar os pagamentos realizados pelo contribuinte, ao exigir indevidamente comprovações complementares dos procedimentos realizados e retratados nos respectivos recibos”.

Constata “o apego da Sra. Auditora Fiscal à situação particular da fonoaudióloga Eris Luiza Felini, a qual quando questionada inicialmente confirmou a prestação de serviços em favor do contribuinte, esclarecendo que prestava serviços tanto nessa Capital quanto no Município de Pato Branco, nesse Estado”, e somente posteriormente teria “deixado de confirmar o tratamento prestado ao contribuinte, sem entretanto negá-lo expressamente”. Acrescenta que o fato de a profissional não estar registrada no órgão de fiscalização da profissão é irrelevante e não poderia ser aferida por ele, sendo fato incontroverso que ela não negou a prestação dos serviços. Afirma que por necessitar de serviços de fonoaudiologia, anteriormente foram prestados pela Clínica Multidisciplinar.

Quanto à glosa das despesas médicas do plano de saúde UNIMED, relativas aos filhos Joel Junior e Luciane, não concorda, pois “auxiliou seus descendentes naquilo que é mais elementar, ou seja, assistência de saúde”, . Tece comentários sobre o sistema de saúde brasileiro, concluindo que o direito à saúde é direito constitucional antes de “configurar-se em incompatibilidade com o regulamento geral do imposto de renda”.

Contesta a glosa da dependente Laisa Bettega Simão Ferreira, sua neta, porque “é contrária aos preceitos legais pertinentes, visto que o contribuinte credenciou sua neta como dependente, inclusive, fazendo inserir tal condição na própria Declaração do Imposto de Renda – Pessoa Física”.

Insurge-se contra as glosas das despesas médicas referente à Clínica de Fraturas e Ortopedia (Hospital XV), pois “observa-se da Nota Fiscal sob nº 15565, que esta decorreu do atendimento cirúrgico prestado a esse contribuinte na data de 04 de setembro de 2002, para a realização do ato médico retratado no roteiro das cirurgias apresentado nessa impugnação” e, “nesse particular, é importante registrar que esse contribuinte foi declarado isento da tributação na modalidade de imposto de renda, através do Laudo Médico Pericial expedido na data de 08 de julho de 2.002, com efeitos a partir de 09 de abril de 2002”.

Contesta as glosas do plano de saúde do filho e das despesas com instrução da neta com fundamento nas mesmas argumentações já produzidas.

Aduz que “a autuação fiscal dirigida contra esse contribuinte não pode persistir, porque sequer considerou o quadro de saúde do mesmo” e opina que “de forma ofensiva a esse contribuinte, sugestionou a Sra. Agente Fiscal a ocorrência de delito praticado pelo mesmo, sendo tal situação ofensiva ao contribuinte, considerando tratar-se o mesmo de pessoa idosa, portadora de moléstia grave (cardiopatía) que inclusive o conduziu para a isenção do Imposto de Renda e por formação familiar e profissional contrário à prática de ilicitudes, as quais sempre procurou combater”.

Requer a declaração de total insubsistência do auto de infração.

Considerando esses 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, considerou procedente o lançamento, mantendo o crédito consignado no auto de infração, pela falta de apresentação de provas e previsão legal dos pedidos, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

DEDUÇÃO. DEPENDENTE. NETA. GUARDA JUDICIAL. Não é considerada dependente, para fins tributários, a neta, quando o contribuinte não detém a sua guarda judicial.

DEDUÇÃO. GASTOS COM INSTRUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. As deduções de despesas médicas e de gastos com instrução só são permitidas em relação ao próprio contribuinte e aos seus dependentes.

DEDUÇÕES. ÔNUS DA PROVA. Havendo dúvidas quanto à regularidade das deduções, cabe ao contribuinte o ônus da prova.

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO. A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual do contribuinte está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, podendo ser exigida a demonstração do efetivo pagamento e prestação do serviço.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, de fls. 287 a 304, repisando, os mesmos argumentos trazidos na sua impugnação dirigida à DRJ, alegando em síntese:

- a) O fato de ter declarado a neta como dependente do IRPF em exercícios anteriores, comprova a relação de dependência da menor em relação ao declarante, autorizando que possam ser deduzidas despesas de instrução da neta da base de cálculo do imposto;
- b) As despesas médicas e hospitalares estão devidamente comprovadas pelos recibos e demais documentos apresentados. Dessa forma, as glosas ocorreram motivadas por suposições desprovidas de consistência. Alerta o interessado que tendo sido submetido a cirurgia cardíaca, necessitou de vários cuidados médicos, contudo, tais provas não foram consideradas no julgamento anterior;



- c) Em função da citada cirurgia, conforme laudo pericial anexo, foi isento do recolhimento do IRPF a partir de 9/4/2002 e restou não por não ser considerado quando da prolatação do acórdão combatido;
- d) A motivação para a glosa da Nota Fiscal de Prestação de Serviços sob nr. 15565, foi que o contribuinte teria plano de saúde, porém, como mostra os documentos acostados aos autos, tal despesa ocorreu no período de carência para este tipo de cirurgia do referido plano de saúde e
- e) Requer, ao final, pelo provimento ao recurso e cancelamento da exigência.

Dando prosseguimento ao processo este foi encaminhado para o Primeiro Conselho de Contribuintes para julgamento.

É O RELATÓRIO.

Voto

Conselheiro RUBENS MAURÍCIO CARVALHO, Relator

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

Observo que nos termos da Portaria MF nº 41/2009, os regimentos internos dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovados pela Portaria Ministerial nº. 147, de 28 de junho de 2007, são aplicáveis a este julgamento.

ISENÇÃO POR MOLÉSTIA GRAVE

Inova o contribuinte em seu recurso alegando que é isento do IRPF por ser portador de doença grave desde 09/04/2002. Esclarecemos que essa questão não tem liame com a autuação, contudo, conforme se infere da sua declaração de fl. 60, essa parcela de isenção já foi contemplada em sua DIRPF 2003, no valor de R\$78.545,41 e não há o que prosperar nessa matéria que possa socorrê-lo nas questões da lide que passamos a analisar daqui em diante.

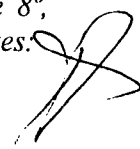
DESPESAS COM A NETA

No que diz respeito à dedução com dependentes cumpre esclarecer que a autoridade fiscal glosou, em razão da falta de apresentação de termo de guarda judicial, a neta; Laísa Bettega Simão Ferreira.

Para o exame da questão traz-se a lume o art. 35 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995:

Art. 35. Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alínea c, poderão ser considerados como dependentes:

(...)



III - a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

(...)

V - o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até 21 anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

(...)

§ 3º No caso de filhos de pais separados, poderão ser considerados dependentes os que ficarem sob a guarda do contribuinte, em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente.

Como se vê, a despeito do que afirma a recorrente, no caso de netos o termo de guarda judicial é indispensável, não havendo nenhuma ressalva na lei.

Frise-se que, de acordo com o § 3º, acima transcrito, no caso de pais separados, que é o caso, os filhos podem ser considerados dependentes do contribuinte detentor da guarda dos filhos.

Não pode, portanto, prevalecer a tese da contribuinte de dispensa do termo de guarda judicial, devendo-se manter a infração de dedução de dependentes, nos moldes em que consubstanciado no Auto de Infração.

A Lei nº 9.250, de 1995, estabelece em seu art. 8º, inciso II, alínea b, no que diz respeito às despesas com educação, que somente podem ser deduzidos os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizante do contribuinte e de seus dependentes.

No caso ora em exame, tem-se que a neta da contribuinte não pode ser admitida como sua dependente e, conseqüentemente, também não podem ser admitidos como dedução os gastos que a contribuinte efetuou com a educação dela.

DESPESAS MÉDICAS

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).

Conforme se depreende dos dispositivos acima, cabe ao contribuinte que pleiteou a dedução provar que realmente efetuou os pagamentos nos valores e nas datas constantes nos comprovantes, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

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.

Ainda, salientamos que a opção pelo pagamento em espécie, das despesas glosadas, embora lícita e permitida, implica na ampliação da dificuldade da contribuinte provar o pagamento, com os riscos inerentes ao exercício da vontade individual.

A comprovação citada no Decreto acima deve ser feita com a apresentação de documentos auxiliares para formar um conjunto probante convincente, como a apresentação de cópias de cheque, extratos bancários ou exames e laudos técnicos atestando o serviço prestado, o que até este ponto do processo não foi feito.

Cumpre, 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. Não pode o contribuinte alegar simples forma jurídica, pleiteando a aceitação de simples recibos, como comprovação de despesas médicas pleiteadas, se o fenômeno econômico não ficar provado.

É oportuno citar o art. 333 do Código de Processo Civil:

Art. 333 O ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Conclui-se, portanto, que o ônus da prova recai sobre aquele que aproveita o reconhecimento do fato.

Desta forma, tem-se que no caso de deduções da base de cálculo do imposto de renda, que é o caso das despesas médicas, o ônus da prova da efetividade de tais despesas é do contribuinte, que se beneficia da dedução. Não pode, portanto, prevalecer a tese do contribuinte de que o Fisco deveria comprovar, p.ex., o não-pagamento dos valores consignados nos recibos e a não-efetivação dos serviços, ou ainda, verificar se os prestadores declararam os valores recebidos.

Quanto à doutrina e jurisprudência trazida aos autos, embora representem respeitável posição dos órgãos julgadores, não produzem norma geral e abstrata, restringindo sua vinculação aos casos particulares analisados.

Além disso, menciono a seguir julgado do Conselho de Contribuintes relativas à matéria, para reforçar o entendimento aqui manifestado:

IRPF – DESPESAS MÉDICAS – DEDUÇÃO – Inadmissível a dedução de despesas médicas, da declaração de ajuste anual, cujos comprovantes não correspondam a uma efetiva prestação de serviços profissionais, nem comprovado os desembolsos. Tais comprovantes são inaptos a darem suporte à dedução pleiteada. Legítima, portanto, a glosa dos valores correspondentes, por se respaldar em recibo imprestável para o fim a que se propõe (Ac. 1º CC 104 – 16647/1998)

Feitas essas observações, passemos a analisar cada ponto levantado no recurso do contribuinte:

a) Nota Fiscal nr. 15565, fl. 150.

O contribuinte defende-se especificamente sobre essa despesa alegando que o seu plano de saúde não possuía cobertura na época da realização desse procedimento, em virtude do prazo de carência conforme documentos de fls. 302 a 304.

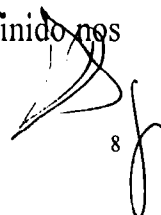
Ora, tem razão o recorrente em seu apelo. Ele deve se defender daquilo de que é acusado e, quanto a este item, foi acusado de ter feito despesas sem justificativa, uma vez que, possuía plano de saúde mas os documentos mostram que embora tendo plano de saúde o procedimento cuja despesa foi glosada estava sob período de carência.

Portanto, a razão para a glosa foi rechaçada pelo interessado e, assim, o lançamento não pode prevalecer. Afasto a glosa desse item no valor de R\$1.177,55, conforme a NF de fl. 150.

b) Profissional Eris Luiza Felini.

As despesas atribuídas por esta profissional não foram confirmadas pela mesma como mostram os documentos de fls. 09, 14/15 e 25/26. Tampouco o interessado, apresentou qualquer outro documento para embasar suas razões. Portanto devem ser mantidas as glosas.

Cumpre analisar, contudo, que essa glosa foi acompanhada da multa qualificada de 150% que está determinada no art. 44, II da 9430 de 1996. Para sua aplicação é indispensável que a autoridade fiscal identifique evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.



8

Presente a intenção de deixar de cumprir a obrigação tributária, a falta deve ser punida de ofício com a penalidade de maior ônus financeiro. A fiscalização entendeu – conforme as observações às fls. 220 do Termo de Verificação Fiscal - que a falta de registro profissional e a declaração que estava trabalhando como vendedora ambulante revelam propósito deliberado de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Contudo, verificamos que essas declarações são confusas e não encontramos súmula declaratória de documentação tributariamente ineficaz para essa profissional e, portanto, entendo que esses fatos são insuficientes para caracterizar o evidente intuito de fraude. Assim sendo, afasto a qualificação da multa de 150% reduzindo-a para 75%.

c) Demais despesas

Nos demais itens, em sede de recurso, não foram apresentados novos elementos de prova para contestar os argumentos utilizados pelo relator do voto do acórdão da DRJ.

De outro lado, como visto, o acórdão recorrido, foi minucioso acerca da impossibilidade legal e fática para que seja aceita a tese da defesa, impedindo o provimento ao recurso.

Assim, constatadas as irregularidades descritas nos autos de infração, tendo sido observadas na autuação as respectivas legislações regentes das matérias e não tendo a contribuinte apresentado qualquer prova ou argumento capaz de elidir o que lhe foi imputado, devem ser mantidas as demais exigências.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, VOTO PELO PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO, para restabelecer a despesa no valor de R\$1.177,55, conforme a NF de fl. 150 e afastar a qualificação da multa de 150% reduzindo-a para 75%, mantendo as demais exigências consubstanciadas na autuação.

Sala das Sessões, em 29 de junho de 2009



RUBENS MAURÍCIO CARVALHO.