



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 11634.000925/2008-86
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-006.274 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de julho de 2019
Recorrente JOSE DOS SANTOS NETO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2002

INCONSTITUCIONALIDADE. MULTA QUALIFICADA. SELIC

O CARF não é competente para apreciar a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO. ELEMENTOS PROBATÓRIOS SUFICIENTES. IMPOSSIBILIDADE.

Não há que se falar em nulidade da decisão por ter deixado de analisar documentos apresentados juntamente com a impugnação, quando o julgador da instância de piso fundamentou a sua decisão em outros elementos probatórios anexados aos autos e suficientes à formação de sua convicção.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA

Regularmente intimado o contribuinte, tendo lhe sido dado amplo conhecimento acerca das acusações imputadas no lançamento, proporcionada a defesa na forma do rito previsto no Decreto no. 70.235, de 1972 e tendo sido consideradas todas as alegações constantes dos autos, não é de se falar em violação aos princípios do contraditório e ampla defesa.

PROVAS DOCUMENTAIS. IMPUGNAÇÃO. FASE INSTRUTÓRIA. PRAZO. PRECLUSÃO TEMPORAL.

O momento para produção de provas documentais é juntamente com a impugnação, inexistindo fase instrutória específica, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundada nas hipóteses expressamente previstas na legislação pertinente.

DESPESAS MEDICAS. INTIMAÇÃO. EFETIVO PAGAMENTO. NÃO COMPROVAÇÃO.

Há de se comprovar, quando regularmente intimado, o efetivo pagamento das despesas com os profissionais da área médica, que pretendeu aproveitar na DIRPF.

SUMULA CARF N.40

A apresentação de recibo emitido por profissional para o qual haja Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, desacompanhado de elementos de prova da efetividade dos serviços e do correspondente pagamento, impede a dedução a título de despesas médicas e enseja a qualificação da multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É devida a multa de ofício qualificada de 150% quando restar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme previsão contida no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer EM PARTE do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, rejeitar as preliminares e, no mérito, em NEGAR PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

João Maurício Vital

(assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio Savio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado), Wilderson Botto (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente).

Relatório

Autuação e Impugnação

Trata o presente processo, de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física (auto de infração fls. 80 a 84), acrescido de multa de ofício qualificada e juros de mora, no ano-calendário 2002. Por bem descreverem os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância, o qual transcrevo a seguir:

Trata o processo do Auto de Infração de fls. 71 a 75, resultante de revisão da Declaração de Ajuste Anual - DAA correspondente ao exercício de 2003, ano-calendário de 2002, que reduz o saldo de Imposto de Renda a restituir de R\$ 26.892,42 para R\$ 17.185,89, em virtude de glosa de deduções a título de despesas médicas e com instrução.

2. Segundo o Termo de Verificação Fiscal de fls. 76 a 79, foi glosado da DAA o montante de R\$ 34.350,00 de despesas médicas, conforme transcrito a seguir, in literis:

Glosa de R\$ 20.000,00 referentes a despesas com Joao Evangelista de Mello Neto: através da Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, foram declarados inidôneos os recibos de tratamentos odontológicos emitidos por JOÃO EVANGELISTA DE MELLO NETO no período de 01/01/2002 a 31/12/2005 e o contribuinte não comprovou através de documentação hábil e idônea o efetivo pagamento limitando-se a dizer que foram pagos em espécie (fls. 11, 20 verso);

Glosa de R\$ 2.350,00 referentes a despesas com Dirceu Bernardes: conforme informou o próprio contribuinte, trata-se de despesas com lipoaspiração e este procedimento por ter natureza estética, não é dedutível. Além disso, não houve comprovação do efetivo pagamento das despesas;

Glosa de R\$ 700,00 referentes a despesas com Hospital Nossa Senhora da Saúde: este Hospital negou prestação de serviços ao fiscalizado, o contribuinte não comprovou o efetivo pagamento da despesa, também não apresentou o correspondente recibo e Nota Fiscal, e mesmo que o contribuinte tivesse comprovado a realização da despesa, não seria dedutível pois informou que se refere a lipoaspiração (procedimento estético);

Glosa de R\$ 6.300,00 referentes a despesas com Rosana Brandani Botelho Manhas: o contribuinte não comprovou através de documentação hábil e idônea o efetivo pagamento da despesa;

Glosa de R\$ 5.000,00 referentes a despesas com Maria Umbelina Colanzi: o contribuinte não comprovou através de documentação hábil e idônea o efetivo pagamento da despesa.

3. O presente Termo de Verificação também informa que além da "glosa das despesas médicas acima mencionadas, a fiscalização efetuará, também, glosa de R\$ 946,45 de despesas com instrução na DIRPF/2003. Após análise dos documentos apresentados pelo contribuinte, e considerando que o limite de dedução individual no ano-calendário 2002 é de R\$ 1.998,00, constatamos que o valor passível de dedução a título de despesas com instrução é de R\$ 6.367,54."

4. Pela utilização de recibos inidôneos para respaldar valores de despesas médicas, o que caracteriza, em tese, ilícito penal, pois tal dedução reduziu indevidamente o valor do imposto devido, elevando, artificialmente, o imposto a restituir, a autoridade fiscal emitiu Representação Fiscal Para Fins Penais, nos termos da Portaria da Secretaria Receita Federal do Brasil nº 665, de 2008.

5. Cientificado das alterações efetuadas em sua declaração de rendimentos, em 02/12/08, conforme Aviso de Recepção de fl. 86, o interessado ingressou com a impugnação de fls. 120 e 148, em 23/12/08, alegando, em síntese, que:

a) foram glosadas despesas médicas, porém, o presente Auto de Infração "está eivado de nulidades, haja vista que a auditoria fiscal não descreveu com clareza o fato gerador, alegando apenas que os recibos médico-hospitalares apresentados são inidôneos, não dizendo de forma clara e precisa qual o fato jurídico a ser tributado, restando portanto declarar a nulidade do mesmo.";

b) quanto A. idoneidade dos recibos odontológicos, esclarece que a "sua dedutibilidade encontra guarida no artigo 80 do RIR199." Além do mais, "apresentou todos os elementos solicitados nas intimações fiscais, apresentando ao fisco, os recibos odontológicos devidamente quitados, observadas as exigências legais, enviando sólidos indicadores, que demonstram indubitavelmente o efetivo desembolso que o impugnante teve de fazer à época da apuração do fisco (ano calendário de 2002) ante seus gastos odontológicos. [...] Assim, uma vez demonstrado a idoneidade dos recibos odontológicos apresentados, indubitável é o direito do impugnante, à dedutibilidade da base de cálculo pleiteada em sua de declaração de imposto de renda.";

c) "os argumentos adotados pela Sra. Auditora Fiscal, ao considerar como imprestáveis o recibo de despesas médicas emitido pelo profissional Dirceu Bemardes, devem ser anuladas [...], uma vez que as mesmas carecem de legalidade, ou seja, não existe previsão legal para a afirmação de que despesas médicas referentes a procedimento de lipoaspiração não são dedutíveis na DIRPF. Assim, uma vez demonstrado a idoneidade dos recibos odontológicos apresentados, indubitável é o direito do impugnante, à dedutibilidade da base de cálculo pleiteada em sua de declaração de imposto de renda." (grifo e itálico no original)

d) "mais uma vez equivocou-se a Sra. Auditora Fiscal ao pronunciar-se quanto a desconsideração da idoneidade do cheque nominal emitido em favor do Hospital Nossa Senhora da Saúde," pois, nos termos do inciso II do § 10 do art. 80 do RIR, na falta de documentação, poderá a comprovação da despesas ser feita com 'indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.' [...] Assim, uma vez demonstrado a idoneidade do título de crédito nominativo em favor do Hospital Nossa Senhora da Saúde apresentado, indubitável é o direito do impugnante, à dedutibilidade da base de cálculo pleiteada em sua de declaração de imposto de renda." (grifo e itálico no original).

e) quanto aos recibos emitidos pelas profissionais Rosana Brandani Manhas e Maria Umbelina Colanzi, tem-se por "incompreensível o porquê de não serem considerados como idôneos [...] para a dedução pleiteada, uma vez que tais recibos atendem as exigências fiscais para o direito à dedução", haja vista que "todos os requisitos do art. 80 do RIR foram obedecidos." Mais ainda, "para por termo a qualquer dúvida quanto a veracidade dos serviços prestados e dos valores pagos a estas profissionais, o impugnante juntará aos presentes autos, declarações (assinadas com firma reconhecida) das profissionais [...], atestando inequivocamente os serviços prestados e os valores pagos." Dessa forma, devem "ser declarados idôneos, requerendo [...] à anulação do presente auto de infração e conseqüentemente o deferimento da dedução das despesas médicas.";

f) o lançamento feriu "o princípio do não-confisco, da segurança jurídica e da estrita legalidade. Forçoso salientar que o impugnante entregou sua declaração de imposto de renda pessoa física antes do início de qualquer ação fiscal, portanto, deve ser mantida a sua espontaneidade. razão pela qual, descabe a aplicação de multa de 150%." Além do mais, o presente "auto de infração não se enquadra dentro da regra matriz de incidência tributária, pois que, o auditor fiscal deixou de descrever o fato jurídico tributário, descrito no critério material, para que pudesse de fato, ser ensejador da exigência fiscal do auto de infração. Portanto, por não haver a adequação do feito fiscal ao critério material, o auto de infração ora atacado não tem o condão de prevalecer, devendo ser considerado nulo de plano.";

g) "quanto ao valor da multa a mesma não pode ser exigida pois [...] o impugnante não praticou nenhum ilícito tributário, nem tampouco o critério material foi atendido, pois, o imposto de renda da pessoa física tem em sua anualidade o fator primordial para o critério material, logo, a multa não pode prevalecer. Além do mais, no "estado democrático de direito, como é no nosso caso, o funcionário público não goza de veracidade absoluta, portanto o princípio da fé pública é mitigado pela veracidade dos feitos dos agentes públicos, sendo que estes são relativos e não absolutos." Por tal razão, o "auto de infração ora impugnado não tem o condão de exigir a multa que foi aplicada, haja vista que o auditor fiscal não trouxe aos autos provas cabais do motivo pelo qual ele desconsiderou a respectiva declaração, o que o fez afirmar que o contribuinte utilizou-se de recibos que foram declarados inidôneos pelo Fiscal Federal. [...] Em outras palavras, o fisco "apenas usou de presunção fiscal", mas isso somente seria possível se o contribuinte tivesse deixado de apresentar os documentos originais, o que não ocorreu. Assim, resta impugnada a multa de 150% [...], uma vez que não se coaduna com a realidade dos fatos.";

h) o presente Auto de Infração fere "princípios gerais do direito, notadamente, a segurança jurídica e a capacidade contributiva, ao exigir em duplicidade, valores já declarados ao Fisco Federal, parcelados e pagos proporcionalmente pelo impugnante junto ao mesmo Fisco, devendo ser revistos e cancelados os lançamentos efetuados pelo auditor, pois os mesmos não tem base jurídica para serem mantidos, somente base presumida com a premissa menor de que os mesmos sejam falsos, sem a conclusão do fisco federal, demonstrando que os mesmos fossem falsos.";

i) "apesar de reconhecermos que este não é o foro próprio para o debate sobre a constitucionalidade, merece a mesma ser atacada," pois a multa de 150% tem "nítido caráter confiscatório," sendo contrária "a proteção jurídica assegurada pela Carta da República, cujo artigo 150, IV, veda expressamente aos poderes políticos da nação, 'utilizar tributo com efeito de confisco'.";

j) "os juros demora estão superiores aos limites constitucionais, vez que ultrapassam a 1% [...] ao mês. Sendo assim, demonstrou-se, [...] a inconstitucionalidade que vicia a imposição de juros de mora aplicados com base na taxa Selic mantidos em decisão de primeira instância, devendo ser atacado para a sua desconstituição." Acrescenta o Impugnante, ainda, que a Taxa Selic representa uma "afronta direta ao disposto no art. 161, e sue parágrafo do CTN [...].";

6. A vista de todo o exposto, requer o Impugnante o cancelamento do débito fiscal reclamado, bem como a juntada de provas documentais no decorrer do contencioso administrativo.

7. Cabe esclarecer que, segundo Informação Fiscal de fls. 104 e 105, a restituição deferida de R\$ 17.185,89 foi compensada com débito parcelado que o contribuinte tinha com a Fazenda Nacional, mediante autorização do mesmo (vide fl. 94).

Acórdão de Primeira Instância

Os membros da 6ª Turma da DRJ-CTA, por unanimidade de votos, consideraram improcedente a impugnação parcial apresentada, mantendo as alterações efetuadas, de ofício, na declaração de rendimentos do exercício 2003, ano-calendário 2002, nos termos do Voto do Relator. (fls. 202 a 213), conforme transcrição a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002

DESPESAS MÉDICAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

São dedutíveis despesas médicas, desde que devidamente comprovadas mediante documentação hábil e idônea.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. ÔNUS DA PROVA.

É lícito ao fisco exigir a comprovação e justificação das despesas médicas, cabendo o ônus da prova ao contribuinte.

PROVAS DOCUMENTAIS. IMPUGNAÇÃO. FASE INSTRUTÓRIA. PRAZO. PRECLUSÃO TEMPORAL.

O momento para produção de provas documentais é juntamente com a impugnação, inexistindo fase instrutória específica, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundada nas hipóteses expressamente previstas na legislação pertinente.

Conforme se infere da defesa apresentada, o Impugnante não questiona a glosa do valor de R\$ 946,45, deduzido a título de despesa com instrução.

Desta forma, considerando que o Impugnante não questiona a glosa do valor deduzido a título de despesa com instrução, tem-se que, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação do art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, o presente julgamento limitar-se-á, apenas, à matéria impugnada, ou seja, à glosa das deduções das despesas médicas.

Recurso Voluntário

Cientificado dessa decisão em 14/05/2010 (fl.183), o contribuinte interpôs em 14/06/2010 recurso voluntário (fls. 184 a 190), no qual repisa os mesmos argumentos trazidos na impugnação e acrescenta:

- que os recibos apresentados pelo Recorrente foram emitidos antes da declaração de inidoneidade constante dos autos n. 11634.000548/2008-85, logo, não pode retroagir a SRF para atingir o direito do Recorrente nos presentes autos;

- que deve ser reformada a decisão de primeira instância por afronta aos princípios de ampla defesa e contraditório, por não ter apreciado as provas carreadas posteriormente aos autos;

- que houve ofensa ao princípio do contraditório, pois em momento algum nos presentes autos, foi dada oportunidade para o Recorrente verificar e manifestar-se sobre o teor da declaração do Hospital Nossa Senhora da Saúde.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes - Relatora

Conhecimento

O recurso é tempestivo e dele conheço apenas parcialmente. Não conheço das alegações de inconstitucionalidade em face da multa aplicada e da taxa SELIC, em razão do disposto na Súmula Carf nº 2.

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Preliminares

Sustenta o recorrente que deve ser reformada a decisão de primeira instância por afronta aos princípios de ampla defesa e contraditório, por não ter apreciado as provas carreadas posteriormente aos autos e por não ter tido oportunidade de verificar e manifestar-se sobre o teor da declaração emitida pelo Hospital Nossa Senhora da Saúde.

O recorrente defende, que as declarações dos médicos afastariam qualquer dúvida em relação aos serviços realizados e pagos por ele. Portanto, deveria ser reformada a decisão de primeira instância nesse tópico, eis que afronta princípios constitucionais que o julgador de primeira instância está obrigado a obedecer.

Acrescenta que desconhece o teor da declaração do Hospital, e, para que não seja declarada a nulidade dos presentes autos neste tópico, requer desde já a abertura de prazo para verificar o teor da declaração do hospital, bem como também, requer prazo para juntada de documentos que comprovem o cheque ter sido emitido para o hospital.

Todavia, da análise dos referidos documentos em cotejo com a decisão recorrida, verifica-se que a instância a quo, ao firmar a sua convicção sobre os fatos apurados pela Fiscalização, fundamentou-se nos elementos de prova que entendeu suficientes ao deslinde da lide, que, em sua essência e substância, tornaram despidiendas as informações prestadas nas declarações, vez que desprovidas de força probatória suficiente a infirmar a conclusão adotada.

É importante ressaltar que é do livre arbítrio do julgador a apreciação e valoração das provas acostadas aos autos, podendo fundamentar a sua decisão em outros elementos probatórios anexados aos autos que entenda suficientes à formação de sua convicção.

Com efeito, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Na verdade, o julgador tem o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

É nesse sentido, ao tratar da fundamentação das decisões judiciais com fulcro no art. 489, § 1º., do CPC/2015, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), verbis:

"O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada. STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585)."

Quanto à alegação de que o recorrente não teria tido acesso à declaração emitida pelo hospital, esta não merece prosperar. Verifico que esta foi anexada aos autos à fl 34, portanto, houve amplo acesso ao documento pelo recorrente desde a lavratura do auto de infração.

Regularmente intimado o contribuinte, tendo lhe sido dado amplo conhecimento acerca das acusações imputadas no lançamento, proporcionada a defesa na forma do rito previsto no Decreto no. 70.235, de 1972 e tendo sido consideradas todas as alegações constantes dos autos, não é de se falar em violação aos princípios do contraditório e ampla defesa.

Ademais, o momento para produção de provas documentais é juntamente com a impugnação, inexistindo fase instrutória específica, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundada nas hipóteses expressamente previstas na legislação pertinente.

O Decreto IV 70.23/72 traz as seguintes regras para a produção das provas:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(.)

§ 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)

Não identifico nos autos petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo 4º, portanto precluso o direito de fazê-lo em outro momento processual.

Diante do exposto, rejeito as preliminares, tendo em vista que não restou configurado nos autos o cerceamento de defesa, nem ofensa aos princípios da ampla defesa e contraditório.

Mérito

O recorrente alega em seu recurso, que a declaração de inidoneidade constante dos autos nº. 11634.000548/2008-85 foi emitida posteriormente aos recibos apresentados pelo Recorrente, não podendo a seu ver retroagir para atingir o direito do Recorrente nos presentes autos.

Considerando-se o disposto na Portaria MF nº 187, de 26 de abril de 1993, c / c o artigo 238, inciso IX, da Portaria MF nº 95 (Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil), temos que o Ato Declaratório Executivo nº 60, de 13 de outubro de 2008, foi emitido em total consonância com os preceitos legais. Todos os requisitos exigidos na legislação para sua emissão foram cumpridos, conforme se verifica nos autos 11634.000548/2008-85. Para que o mesmo fosse emitido, foi instaurado complexo procedimento fiscal, com extensa análise de documentação apresentada e cerca de 5.000 fls de documentos foram analisadas para que se chegasse a conclusão de que os recibos de despesas odontológicas são inidôneos.

Desta forma, não identifico qualquer irregularidade no Ato Declaratório, sendo perfeitamente cabível a extensão de seus efeitos para o período nele consignado, qual seja 01/01/2002 a 31/12/2005.

Considerando que o Recorrente, em sua peça recursal, reiterou os termos da impugnação apresentada, adoto para os tópicos seguintes os mesmos fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor neste particular, à luz do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF:

Da Alegação Quanto à Descrição dos Fatos Pela Fiscalização

11. Alega o Impugnante que a auditoria fiscal não descreveu de forma clara e precisa o fato gerador ("o fato jurídico a ser tributado"), "alegando apenas que os recibos médico-hospitalares apresentados são inidôneos, razão pela qual entende que o Auto de Infração deve ser declarado nulo.

12. O Impugnante também alega que apresentou todos os elementos solicitados nas intimações fiscais, fornecendo ao fisco, os recibos odontológicos devidamente quitados, observadas as exigências legais, enviando sólidos indicadores, que demonstram indubitavelmente o efetivo desembolso que o impugnante teve de fazer à época da apuração do fisco (ano calendário de 2002).

13. Conforme se infere dos argumentos da defesa, ao fazer referência glosa das despesas supostamente havidas com o profissional João Evangelista de Mello Neto, alega que a autoridade fiscal não foi clara e precisa ao concluir pela idoneidade dos recibos emitidos por este profissional. Porém, compulsando os autos, observa-se que tal argumento não se sustenta, pois, não só a fiscalização foi clara ao justificar a glosa, como também há elementos suficientes a demonstrar a inidoneidade dos recibos.

14. Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal de fls. 76 a 79, o profissional João Evangelista de Mello Neto esteve sob ação pela Delegacia da Receita Federal de Londrina — DRF/LON, a qual foi iniciada em 09/03/06, sendo concluído, ao final dos procedimentos, que os recibos emitidos por este profissional, no período de 01/01/02 a 31/12/05, não são idôneos (Processo COMPROT nº 11634.000548/2008-85).

15. Para formalizar essa constatação, foi emitida, pelo Delegado da DRF/LON, a Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz e o Ato Declaratório Executivo IV 60, de 13/10/08, vide fl. 70, nos termos do art. 238, inciso IX, da Portaria MF nº 95, de 30/04/95:

Art. 238. Aos Delegados da Receita Federal do Brasil e Inspetores-Chefes da Receita Federal do Brasil incumbe, no âmbito da respectiva jurisdição, as atividades relacionadas com a gerência e a modernização da administração tributária e aduaneira e, especificamente:

(..)

IX - expedir súmulas e atos declaratórios relativos a inidoneidade de documentos ou a situação cadastral e fiscal de pessoas físicas e jurídicas;

16. Portanto, tem-se que o Ato Declaratório Executivo nº 60/2008, citado acima, é mais que suficiente para justificar a glosa dessa despesa, e isso está consignado de forma clara e precisa no relatório emitido pela fiscalização. Além do mais, conforme mencionado no art. 2º desse Ato Declaratório (vide fl. 70), está assegurado aos tomadores dos serviços prestados por esse profissional a dedução das despesas, no Imposto de Renda, caso comprovem a efetiva prestação do serviço e o desembolso dos

valores pagos, o que não aconteceu, pois o Impugnante apenas alega a idoneidade dos recibos e invoca o art. 80 do Decreto IV 3.000/99, sem carrear aos autos prova da prestação do serviço e do efetivo pagamento dos valores a que se referem os recibos, motivo pelo qual concluímos pela manutenção da glosa em relação ao profissional em questão.

A Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz tem cunho administrativo, tendo se originado de Processo Administrativo (procedimento fiscalizatório) 11634.000548/2008-85, que atestou a inidoneidade de todos os recibos/comprovantes emitidos pela profissional, concluindo serem esses documentos imprestáveis e ineficazes para dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física. Peço licença para trazer aqui as conclusões exaradas no bojo do referido processo às fls. 5188 a 5193.

Somente um formalismo exacerbado poderia admitir que simples recibos emitidos ao léu, com indícios veementes de falsidade, sejam suficientes para comprovar pagamentos realizados por dezenas de pessoas. O que se pode concluir de tudo o que se apurou ao longo do procedimento de fiscalização é a existência de fortes indícios de que as despesas deduzidas pelos contribuintes, com esteio nos recibos odontológicos emitidos por JOÃO EVANGELISTA DE MELLO NETO, não se fizeram acompanhar pela correspondente prestação dos serviços por parte desse profissional, justificando-se sua emissão tão-somente pelo fato de prestarem-se à dedução da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física por ocasião da declaração de ajuste anual.

Resta ainda mais evidenciada tal prática se atentarmos para o fato de que todos esses contribuintes não despenderam recursos financeiros, em montantes semelhantes, nos anos-calendário em questão, com outros profissionais de saúde (médicos, fisioterapeutas, etc), isso sem falar de outras despesas com profissionais liberais que não são dedutíveis da base de cálculo do IRPF anual (contador, advogado, etc).

Se não bastassem tais elementos probatórios, é importante recapitular os demais fatos de tal natureza coligidos no curso do procedimento fiscal:

- Inexistência de patrimônio ou de valores movimentados em contas bancárias que possam denunciar os rendimentos auferidos provenientes da prestação dos serviços a pessoas físicas;
- Inexistência de documentário fiscal relativo às despesas da atividade, aliado ao fato de as empresas apontadas como usuais fornecedoras negarem haver realizado vendas ao contribuinte;
- Inexistência de registros de funcionários, fato agravado pela conduta do fiscalizado de não fornecer seus nomes;
- Ausência de regular escrituração, com observância das formalidades legais, dos valores que compuseram suas receitas e despesas;
- Irregularidade cadastral perante a fiscalização de postura municipal, em vários anos-calendário;
- Consumo exíguo de energia elétrica em muitos meses em que declarou rendimentos recebidos de pessoas físicas;
- Inadimplência total dos valores apurados de imposto de renda da pessoa física nas declarações de ajuste anual.

Por todo o exposto, é patente a existência de consistentes indícios de que os serviços odontológicos não foram prestados pelo contribuinte JOÃO EVANGELISTA DE MELLO NETO, pelo que proponho que se dê, em face dos usuários de seus recibos ao

longo dos anos-calendário ainda não abarcados pela decadência (artigo 173, inciso I, CTN), a instauração de procedimento administrativo de fiscalização, ou de revisão interna de declarações, com vistas à obtenção da comprovação do efetivo pagamento, vale dizer, do trânsito dos recursos financeiros, único meio factível de comprovação - ante a profusão de evidências aqui apontadas - da efetiva prestação dos serviços odontológicos, medida que implicará, destarte, o direito ao gozo do benefício fiscal da dedutibilidade dos pagamentos da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física.

A contrario sensu, restará tipificado o evidente intuito de fraude, capitulado no artigo 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, caracterizado pela emissão de recibos odontológicos ideologicamente falsos (sem a respectiva prestação dos serviços).

Ao final, em face da existência de indícios da prática de crime contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/90), cuja tipificação, contudo, não pode prescindir da constituição de ofício do crédito tributário, alerta para a necessidade de formulação de representação fiscal para fins penais, na forma da Portaria RFB nº 665/2008, por ocasião dos procedimentos fiscais a serem instaurados, ou já em curso, em face dos contribuintes que deduziram, em suas respectivas declarações de IRPF, pagamentos ao profissional objeto da presente ação fiscal.

Por tudo aqui exposto, entendo que restou devidamente configurada a inidoneidade dos recibos emitidos por JOÃO EVANGELISTA DE MELLO NETO. Não sendo pertinente a alegação de que os recibos deveriam ser aceitos.

A glosa das despesas de saúde, no caso de existência de Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz, só pode ser afastada caso o contribuinte comprove a efetividade dos dispêndios, por meio, por exemplo, de cópias de cheques, transferências bancárias, extratos onde haja coincidência de datas e valores com os recibos, bem como comprove a efetividade da prestação de serviços(exames, fichas clínicas, prontuários, cartões de marcação de consultas, etc.).

Se em circunstâncias normais basta a mera apresentação do recibo para comprovar a efetiva prestação do serviço profissional e o recebimento/pagamento dos honorários respectivos, em casos como o que se analisa nos presentes autos, em que os recibos são objetos de fundadas suspeitas de irregularidades, competia ao impugnante produzir outras provas que demonstrassem a efetividade dos serviços prestados e respectivos pagamentos. Contudo, verifica-se que o recorrente não o fez. A documentação por ele apresentada não restou suficiente para comprovar o desembolso efetuado, bem como a real prestação do serviço, condições necessárias para usufruir do direito à dedução.

Destaco também, que o assunto encontra-se sumulado nesta corte, senão vejamos:

Súmula CARF nº 40

A apresentação de recibo emitido por profissional para o qual haja Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, desacompanhado de elementos de prova da efetividade dos serviços e do correspondente pagamento, impede a dedução a título de despesas médicas e enseja a qualificação da multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Desta forma, o recorrente não logrou êxito em comprovar a efetiva prestação de serviços e nem o efetivo pagamento das despesas de saúde glosadas. Teve oportunidade de fazê-lo durante todo o procedimento fiscal, em sede de impugnação e de recurso voluntário, mas não o fez.

Em razão do exposto, voto por manter as glosas de despesas odontológicas não comprovadas.

Da Regra-Matriz de Incidência Tributária

17. Alega o Impugnante que o presente "auto de infração não se enquadra dentro da regra matriz de incidência tributária, pois que, o auditor fiscal deixou de descrever o fato jurídico tributário, descrito no critério material, para que pudesse de fato, ser ensejador da exigência fiscal do auto de infração."

18. Em que pese a defesa pretendida, as normas de isenção não se amoldam à Regra-Matriz, pois esta diz respeito à incidência tributária. "As normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura, que intrinsecamente modificam o âmbito da regra matriz de incidência tributária." I Nesse contexto, a norma de isenção modifica a regra-matriz de incidência tributária, suprimindo um ou mais de seus critérios. No caso em tela, a dedução de despesas odontológicas, referentes ao profissional João Evangelista de Mello Neto, suprimiria determinado valor da base de cálculo do Imposto de Renda, ou seja, atingiria o critério material da hipótese tributária, porém, como os recibos em questão não foram aceitos, não promoveram qualquer modificação na regra-matriz, e a razão para tal está claramente demonstrada no Termo de Verificação Fiscal de fls. 76 a 79.

19. Além do mais, basta uma rápida leitura dos autos para se constatar que foram descritos todos os fatos necessários à compreensão e análise do presente lançamento fiscal, tendo sido plenamente cumpridos os requisitos essenciais à sua formalização, ao teor dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72.

20. Portanto, tem-se por afastada a alegação de que o Auto de Infração não se enquadra na Regra-Matriz de Incidência Tributária, bem como que a auditoria fiscal deixou de descrever o fato jurídico tributário que ensejou a desconsideração dos recibos emitidos pelo profissional João Evangelista de Mello Neto.

Da dedução da despesa com lipoaspiração

21. Alega o Impugnante não haver previsão legal que dê suporte à consideração de que as despesas médicas referentes a procedimento de lipoaspiração não são dedutíveis na base de cálculo do Imposto de Renda, razão pela qual, em seu entendimento, é indubitável o direito à dedutibilidade dessa despesa.

22. De fato, estava consolidado na Secretaria da Receita Federal do Brasil o entendimento de que as despesas com cirurgia plástica estética, por não ser tratamento necessário, não poderiam ser deduzidas na base de cálculo do Imposto de Renda, haja vista o disposto no Parecer Normativo CST nº 36/77, que, ao analisar a dedutibilidade dos pagamentos a médicos e dentistas e despesas de hospitalização, esclarece, em seu item 3, que:

Quando o legislador se refere a "pagamentos a médicos e dentistas"(alínea a), sua evidente intenção é restringir essas despesas aos pagamentos dos serviços prestados diretamente por esses profissionais. Desse modo, qualquer que seja a forma, espécie, tipo ou causa da prestação de serviços desses profissionais, as despesas poderão ser admitidas, quando eles em razão de suas especialidades e das necessidades dos pacientes, executarem pessoalmente os serviços médicos ou dentários indispensáveis ao tratamento e a recuperação da saúde física e mental dos clientes.

23. Contudo, a Secretaria da Receita Federal do Brasil reformulou seu entendimento, admitindo a dedução de despesas médicas com cirurgia plástica, sobretudo considerando o disposto no art 2º da Resolução nº 1.621, de 16 de maio de 2001, do Conselho Federal de Medicina:

Art. 2º O tratamento pela Cirurgia Plástica constitui ato médico cuja finalidade trazer benefício à saúde do paciente, seja física, psicológica ou social.

24. Acrescente-se, ainda, que o próprio "Perguntas e Respostas", referente DIRPF do exercício 2010 e publicado no "site" da Secretaria da Receita Federal do Brasil, menciona, expressamente, a possibilidade dessa dedução, nos seguintes termos:

São dedutíveis da base de cálculo do IRPF as despesas médicas comprovadas independentemente da especialidade, inclusive as relativas à realização de cirurgia plástica, reparadora ou não, com a finalidade de prevenir, manter ou recuperar a saúde, física ou mental, do paciente.

25. Portanto, em face do exposto, concluímos pela possibilidade de dedução, na base de cálculo do Imposto de Renda, de despesas havidas com cirurgia plástica, porém, analisando o conjunto dos autos, constatamos que o Impugnante não apresentou prova do efetivo pagamento dessa despesa, conforme solicitado pela fiscalização (vide Termo de Intimação de fl. 34).

26. O Código de Processo Civil dispõe no seu art. 333, inciso II, que compete ao réu o ônus da prova, no tocante a fatos impeditivos, modificativos e extintivos da pretensão do autor. Dessa forma, como o Impugnante não trouxe à baila nenhum elemento probante que impedisse, modificasse ou extinguisse a pretensão da autoridade fazendária, em relação a essa despesa, concluímos pela manutenção da sua glosa.

Da Despesa Demonstrada Por Meio de Cheque Nominativo

27. Alega o Impugnante que a auditoria fiscal equivocou-se ao desconsiderar o cheque nominal emitido em favor do Hospital Nossa Senhora da Saúde, pois, nos termos do inciso III do § 1º do art. 80 do RIR, a comprovação da despesa pode ser feita com indicação de cheque nominativo.

28. Primeiramente, vejamos o que diz o art. 80, § 1º, inciso do Decreto nº 3.000/99, quanto à comprovação por meio de cheque nominativo:

Art. 80 (..)

- 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 inscrito 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;

29. Conforme se observa, realmente, a comprovação do pagamento pode ser feita com indicação de cheque nominativo, porém, o cheque deve estar relacionado a tratamento de saúde (do contribuinte ou de seu dependente), razão pela qual, um cheque nominativo, por si só, não é suficiente para demonstrar que foi emitido em pagamento a serviço médico, sendo que, nesse caso, o Impugnante deveria ter trazido aos autos outros elementos de prova, tais como Nota Fiscal, recibo, exames, etc., porém, apresentou apenas o cheque, informando à DRF/LON que deixou de solicitar nota fiscal e recibo quando do pagamento (vide fl. 26).

30. Cabe acrescentar, ainda, que o próprio Hospital Nossa Senhora da Saúde, ao ser intimado pela fiscalização (vide fl. 24 frente e verso), negou ter prestado serviço ao Impugnante, segundo Ofício nº 079/2007, de fl. 25.

31. Portanto, em face do exposto, não há como se concluir pela procedência dessa despesa, devendo, dessa forma, ser mantida a glosa.

Das Despesas Referentes a Rosana Brandani Manhas e Maria Umbelina

Colanzi

32. Quanto aos recibos emitidos pelas profissionais Rosana Brandani Manhas e Maria Umbelina Colanzi, alega o Impugnante que os mesmos atendem todos os requisitos do art. 80 do RIR e que juntará aos autos, "declarações (assinadas com firma reconhecida) das profissionais [...], atestando inequivocamente os serviços prestados e os valores pagos." Dessa forma, pede a anulação do presente auto de infração e o deferimento da dedução dessas despesas médicas.

33. Pois bem, vejamos o que dispõe o art. 1º, § 1º, do Decreto nº 3.000/99 quanto à glosa de deduções exageradas na base de cálculo do Imposto de Renda:

Art.73.Todas as deduções estão sujeitas et comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, §39.

§ 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, § 42).

34. No caso em tela, observa-se que o Impugnante declarou em sua DAA o montante de R\$ 38.542,77 (vide fl. 01) a título de despesa médica, valor este bastante expressivo (17,74% dos rendimentos tributáveis) e que justifica, por si só, um exame mais criterioso por parte da autoridade fiscal e a glosa dessa dedução por falta de comprovação por parte do contribuinte, haja vista o disposto no art. 73, § 1º, citado acima.

35. Além do mais, cabe ao Fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 73, do Decreto nº 3.000/99.

36. Dessa forma, e considerando os valores pagos às profissionais Rosana Brandani Manhas e Maria Umbelina Colanzi, ou seja, R\$ 6.300,00 e R\$ 5.000,00, a fiscalização solicitou, acertadamente, a comprovação do efetivo pagamento dessas despesas, haja vista o disposto no art. 11, § 1º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943:

§ 1º As deduções permitidas senão as que corresponderem a despesas efetivamente pagas. (sem grifo no original)

37. Contudo, compulsando ao autos, observa-se que o Impugnante apenas invoca o seu direito à dedução, com base no art. 80 do RIR, mas sem trazer elementos de prova do efetivo pagamento. Acrescente-se que não constam nos autos, inclusive, as declarações das profissionais Rosana Brandani Manhas e Maria Umbelina Colanzi, que o Impugnante alega ter trazido. Dessa forma, concluímos pela manutenção da glosa.

Da Alegação de Espontaneidade

38. Alega o Impugnante que entregou sua declaração de Imposto de Renda Pessoa Física antes do início de qualquer ação fiscal e, portanto, deve ser mantida a sua espontaneidade, razão pela qual, descabe a aplicação de multa de 150%.

39. Em que pese a defesa pretendida, a denúncia espontânea somente se opera quando o contribuinte detecta uma irregularidade em sua declaração de rendimentos e a corrige antes da instauração de qualquer procedimento de ofício, segundo disposto no art. 138, parágrafo único, da Lei 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN):

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (sem grifo no original)

40. No caso ora sob análise, as irregularidades foram detectadas pela auditoria da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em procedimento fiscal instaurado, razão pela qual tem-se por afastada a alegação de espontaneidade, devendo ser mantida a multa aplicada.

Da Aplicação de Multa De 150%

41. Alega o Impugnante que a multa de 150% não deve ser mantida, pois não teria praticado qualquer ilícito tributário e, além do mais, a auditoria fiscal não trouxe aos autos provas cabais que demonstrem que tenha utilizado recibos declarados inidôneos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

42. Antes de considerações outras, vejamos o que diz a Lei nº 9.430/96, combinada com a Lei nº 4.502/64, quanto à multa de ofício de 150%:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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)

(..)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Lei nº 4.502/64

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.

43. Conforme se observa nos dispositivos transcritos acima, na constatação de sonegação, fraude ou conluio, a multa de 75%, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, será aplicada em dobro, que é o que aconteceu, pois o Impugnante, segundo demonstrado pela fiscalização, utilizou recibos inidôneos para respaldar valores de

despesas médicas, razão pela qual teria cometido, em tese, ilícito penal ao inserir elementos inexatos em sua declaração, modificando a verdade sobre fatos, reduzindo indevidamente o valor do imposto devido e elevando, artificialmente, o imposto a restituir.

44. Por tal conduta, inclusive, a fiscalização emitiu Representação Fiscal Para Fins Penais, em cumprimento ao determinado na Portaria da Receita Federal do Brasil nº 665, de 2008.

Cumprе acrescentar, que a própria súmula CARF nº 40 determina a qualificação da multa quando da apresentação de recibo emitido por profissional para o qual haja Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, desacompanhado de elementos de prova da efetividade dos serviços e do correspondente pagamento, senão vejamos:

Súmula CARF nº 40

A apresentação de recibo emitido por profissional para o qual haja Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, desacompanhado de elementos de prova da efetividade dos serviços e do correspondente pagamento, impede a dedução a título de despesas médicas **e enseja a qualificação da multa de ofício.** (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).(grifei)

Portanto, ante tais fatos, concluímos por correta a aplicação da multa nos termos do art. 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer, em parte, do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, rejeitar as preliminares, e, no mérito, NEGAR-LHE provimento.

É como voto

(assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes