



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº 13609.000730/2006-15
Recurso nº 156.856 Voluntário
Matéria IRPF - Ex(s): 2002
Acórdão nº 104-23.470
Sessão de 11 de setembro de 2008
Recorrente MIGUEL ANDRETTA
Recorrida 5ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002

IRPF - DEDUÇÃO COM DEPENDENTE - MENOR POBRE. Menor pobre que o sujeito passivo cria e educa, somente pode ser considerado dependente na Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física se o declarante detiver a respectiva guarda judicial (Súmula 1ª CC nº. 13)

DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS - GLOSA - SÚMULA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ. Em condições normais, o recibo é documento hábil para comprovar o pagamento de despesas médicas. Entretanto, diante das evidências de que o profissional praticava fraude na emissão de recibos, tendo sido formalmente declarada a inidoneidade dos documentos por ele emitidos, através de Súmula de Documentação Tributária Ineficaz, é lícito o Fisco exigir elementos adicionais que comprovem a efetividade dos serviços prestados e do pagamento realizado.

MULTA QUALIFICADA - UTILIZAÇÃO DE DOCUMENTOS INIDÔNEOS - APLICABILIDADE. Aplicar-se-á a multa qualificada, em um percentual de 150%, sempre que ficar evidenciado o intuito de fraude, inclusive pela utilização de documentos inidôneos.

INCONSTITUCIONALIDADE E CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA DE OFÍCIO. O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1ª CC nº. 2).

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - INCIDÊNCIA. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do

Real
1

Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4).

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a despesa médica no valor de R\$ 4.000,00. Ausente justificadamente a Conselheira Heloísa Guarita Souza.

Francisco Assis de Oliveira Junior - Presidente da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF (Sucessora da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes)

Rayana Alves de Oliveira França - Relatora

EDITADO EM: 12 MAR 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Nelson Mallmann, Rayana Alves de Oliveira França, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Pedro Anan Júnior, Antonio Lopo Martinez, Renato Coelho Borelli (Suplente convocado), Gustavo Lian Haddad e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente). Ausente justificadamente a Conselheira Heloísa Guarita Souza.

Relatório

Contra o contribuinte Miguel Andretta, CPF 447.505.796-53, foi lavrado Auto de Infração de fls. 20/21, relativo ao IRPF, ano-calendário 2001, que lhe exige crédito tributário no montante de R\$6.838,95, dos quais R\$4.752,00 referem-se a imposto; R\$5.214,00 a multa de ofício nos percentuais de 75% e 150% e R\$3.707,03, a juros de mora calculados até outubro de 2002, originado da glosa de despesas médicas e da dedução indevida de dependente.

O total glosado neste ano calendário foi de R\$17.280,00, dos quais R\$1.080,00 referente a dedução indevida de dependente e R\$16.200,00 a título de glosa de despesas médicas.

No ano calendário de 2001, os rendimentos tributáveis do contribuinte foi de R\$83.870,44. A dedução com despesas médicas foi de R\$18.055,00, das quais R\$1.885,00 foram aceitas pela fiscalização e R\$16.200,00 foram glosados, na seguinte proporção:

Profissional	Especialidade	Valor Glosado	Multa
Silvio José Faria Nogueira	Dentista	R\$ 1.550,00	75%
Jaime Luiz Nunes Aguiar	Fisioterapeuta	R\$ 1.450,00	75%
Afrânio Gonçalves	Dentista	R\$ 1.200,00	75%
Liliane Alves Costa Machado	Psicóloga	R\$ 4.000,00	75%

José Paulo de Oliveira e Silva	Psicólogo	R\$ 5.280,00	150%
Rosinês Braga Oliveira	Terapeuta Ocupacional	R\$ 2.720,00	150%
TOTAL		R\$ 16.200,00	

Também foi glosado o valor de R\$1.080,00 referente a dedução indevida de dependente, pelo fato de o contribuinte ter declarado sua irmã Daniela Andretta como dependente, sem comprovar que possuía a sua guarda judicial.

O Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 13/19) esclarece que este processo foi iniciado por uma representação fiscal decorrente da fiscalização da profissional Rosinês Braga Oliveira que declarou que não prestou serviços para diversas pessoas, incluindo o contribuinte ora autuado. Inclusive esta profissional admitiu também que vendeu diversos recibos nos anos de 1998 a 2002, bem como forneceu outros, graciosamente, no mesmo período, para pessoas conhecidas (fl. 12). Esta declaração foi a base legal para a representação fiscal que iniciou a fiscalização.

Intimado a apresentar os recibos que justificassem as deduções pleiteadas na sua declaração de Declaração de IRPF – 2002 e as respectivas comprovações de pagamento, o contribuinte entregou os recibos, mas alegou que os pagamentos foram feitos em espécie.

Dentre os emitentes dos recibos apresentados, constava o de outro profissional, José Paulo de Oliveira e Silva que tinha a idoneidade dos seus recibos suspeita. Por meio de cruzamento de informações, se verificou que entre os anos-calendário 1999 a 2002, com contribuintes declararam ter efetuado pagamentos de despesas médicas a ele, que totalizaram R\$ 672.848,00. Tendo em vista a discrepância entre os valores informados nas suas declarações de rendimentos e o montante dos pagamentos que lhe teriam sido feitos, bem como sua variação patrimonial, os gastos inexpressivos no período e a quantidade de atendimentos que teriam que ser realizados para o recebimento desse valor, concluiu-se que este profissional também emitia recibos graciosos.

Contra estes dois profissionais, Rosinês Braga Oliveira e José Paulo de Oliveira e Silva, foram encaminhadas representações fiscais para fins penais. As glosas das despesas médicas relativas a eles, foram lançadas com multa qualificada de 150% e feita a representação fiscal para fins penais contra o recorrente, processos nº 13609.000850/2006-12 (apenso), consubstanciada na utilização de meio fraudulento para diminuir o imposto devido e assim lesar o fisco.

Diante dos indícios contra os profissionais acima e a falta de comprovação do efetivo pagamento dos serviços médicos deduzidos, em 20/11/2006, a autoridade fiscalizadora emitiu contra o contribuinte o Auto de Infração (fls.47/53).

Cientificado do lançamento em 22/11/2006 (“AR” fl. 27), o contribuinte, em 20/12/2006, apresenta a impugnação às fls. 31 a 46, instruída com os documentos de fls. 47 a 91, cujas alegações estão fielmente reproduzidas no relatório do acórdão de primeira instância, o qual adoto, nessa parte (fls. 96):

- a sua irmã Daniela Andretta desde 2000, realmente reside com o impugnante e dele depende, como pode ser verificado na declaração por ela prestada à fl. 57;

Det

- também apresenta uma relação de "Cadastro de Usuários" da UNIMED de Sete Lagoas, em que consta o nome da Daniela Andretta (fl. 58); os recibos médicos apresentados fazem prova de que os serviços foram prestados e os pagamentos efetuados;

- todos os recibos são plenamente válidos, não tendo sido apontado pela autoridade lançadora nenhum vício capaz de levar a nulidade dos mesmos;

- se foram aceitos pela autoridade lançadora os recibos referentes aos seguintes profissionais Eduardo Antunes Neto, Geraldo Cândido Machado, Marcelo da Costa Gondim e Deborah Meireles Costa, porque não foram aceitos os demais;

- a psicóloga Liliane Alves Costa Machado declara que realmente prestou serviços psicoterápicos ao impugnante e sua família (fls. 59 e 60);

- não concorda com a legalidade da cobrança dos juros calculados pela taxa referencial SELIC;

- alega existência de jurisprudência e doutrina que entende vir ao encontro de sua defesa, invocando decisões judiciais, acórdãos do Conselho de Contribuintes, bem como entendimentos de juristas;

- finalmente requer o cancelamento do Auto de Infração, devido a sua inconstitucionalidade e ilegalidade, por violação aos artigos 153, III e 145 § 1º da Constituição Federal e ao artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Após analisar a matéria, os Membros da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte, acordaram, por unanimidade de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do Acórdão DRJ/BHE nº 02-13.040, de 12 de janeiro de 2007, fls. 94/102, em decisão assim ementada:

"Despesas médicas.

São dedutíveis desde que comprovadas a efetiva prestação dos serviços médicos e a vinculação do pagamento ao serviço prestado.

Multa Qualificada.

A multa de ofício de 150% é aplicável sempre que presentes os elementos que caracterizam, em tese, os crimes tipificados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Lançamento Procedente".

O impugnante foi cientificado dessa decisão em 05/02/2007 (fl. 105) e, com ela não se conformando, interpôs, na data de 02/03/2007, o Recurso Voluntário de fls. 107/123, utilizando-se dos mesmos fatos e fundamentos legais da peça impugnatória e apresentando documentação de Controle de Atendimento Dentário e Procedimentos em nome dos seus dependentes, além de uma radiografia não identificada.

Houve arrolamento de bens, na forma da Lei (fl.125 e 164).

É o relatório.

Relat

Voto

Conselheira Rayana Alves de Oliveira França, Relatora

O recurso preenche as formalidades legais, razão pela qual dele conheço.

Não há arguição de preliminar.

A questão em análise versa preponderantemente sobre a comprovação da dependência da irmã do contribuinte incluída na sua declaração no ano calendário de 2001, bem como glosa de despesas médicas.

DEPENDÊNCIA - IRMÃ

Inicialmente abordarei o assunto referente a dependência da irmã do contribuinte. Caso a irmã seja considerada menor pobre, por residir com ele de fato dele depender economicamente, faz-se-ia necessário que ele também tivesse sua guarda judicial. Inclusive esta já é matéria objeto de súmula deste Conselho. Trata-se da Súmula nº 13 do 1º CC, a seguir reproduzida:

"Súmula nº. 13 - Menor pobre que o sujeito passivo crie e eduque somente pode ser considerado dependente na Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física se o declarante detiver a respectiva guarda judicial."

Nos termos da Lei, para comprovação da dependência é necessária apresentação de documento hábil, dependendo de cada relação. No caso de cônjuge e filhos, a prova desta relação é feita por meio de certidão de casamento e de nascimento.

Em relação ao companheiro, é necessária a prova de coabitação e, a irmãos, netos e bisnetos, o termo de guarda judicial e a prova de incapacidade física ou mental para o trabalho, se for o caso.

No que concerne a menor, inclusive sobrinha, como no caso em tela, que o contribuinte crie e eduque, esse somente é considerado dependente, para os efeitos do imposto de renda, se obedecidos os procedimentos estatuídos na Lei nº 8.069, de 1990 - Estatuto da Criança e do Adolescente - quanto à guarda, tutela ou adoção.

Assim não estando devidamente comprovado que, além da sua irmã residir com ele e dele de fato depender, o recorrente detém sua guarda judicial; não pode a mesma ser admitida como dependente nos termos da legislação tributária, para efeito do benefício da dedução de base de cálculo do imposto de renda.

Assim neste ponto, não merece reparo a decisão de primeira instância.

Red

GLOSA - DESPESAS MÉDICAS

Primeiramente é importante frisar que a condição de dedutibilidade de despesas com a saúde para fins de apuração da base de cálculo do IRPF na Declaração de Ajuste Anual decorre da previsão da Lei nº 9.250, de 1995, *in verbis*:

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;

(...)§ 2º O disposto na alínea 'a' do inciso II:

(...)II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

(...).(grifet)

A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada à comprovação hábil e idônea da efetiva prestação e dos gastos efetuados.

Diante da dúvida quanto à idoneidade do documento por parte do Fisco, pode este solicitar provas, não só da efetividade do pagamento, mediante cópias de cheques nominativos, mas também, da efetividade dos serviços prestados pelos profissionais, o que evidentemente, torna mais criteriosa a análise das deduções de despesas médicas realizadas pelo contribuinte, sendo indispensável à apresentação de outros elementos de prova, além do recibo.

No caso em tela, o contribuinte utilizou recibos **emitidos por profissionais inidôneos**, o que trouxe a incerteza da idoneidade dos recibos apresentados e assim deveria o recorrente, que se utilizou dos recibos para deduzir despesas do seu IRPF, comprovar a efetivação dos serviços prestados e/ou seu respectivo pagamento, por ser essa condição "sine qua non" para a dedutibilidade dessa despesa.

Cabe destacar que a lei pode determinar a quem cabe a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre, por exemplo, no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório. Tal dispositivo está em sintonia com o princípio de que o ônus da prova cabe a quem o alega, previsto no art. 333 do Código de Processo Civil.

Nesse sentido, Antônio da Silva Cabral, *in* Processo Administrativo Fiscal, sustenta, p. 302, que: a) a autoridade lançadora deve provar ter o sujeito passivo omitido rendimentos; b) cabe ao sujeito passivo provar abatimentos, deduções e isenções.

Mesmo que a norma possa parecer, em tese, discricionária, deixando a juízo da autoridade lançadora a iniciativa, esta agiu amparada em indícios de ocorrência de irregularidades nas deduções: o fato de os beneficiários dos pagamentos das despesas médicas não prestarem esclarecimentos, ou não apresentarem declaração de rendimentos compatíveis criam esses indícios. No presente caso, esses indícios confirmaram-se pela confissão da própria profissional e dos indícios apresentado quanto ao outro profissional, inclusive ambos sofreram processo de representação para fins penais.

Salienta-se ainda que, cabe ao Fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias para preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo que se infere da interpretação do art. 11, § 4º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943.

A inversão legal do ônus da prova do Fisco para o contribuinte transfere para o sujeito passivo o ônus de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. Não cabe ao Fisco, nesse caso, obter provas da inidoneidade do recibo, mas sim, ao suplicante apresentar elementos que dirimam qualquer dúvida que paire a esse respeito sobre o documento. Não se presta, por exemplo, a comprovar a efetividade de pagamento, a mera alegação de que o fez por meio de moeda em espécie.

Nesse sentido, bem discorre Andre Santos Zanon, em seu estudo "O regime das provas no processo administrativo fiscal"¹:

"Conceito e finalidade de prova

Ultrapassado o cumprimento de requisitos formais da impugnação administrativa (legitimidade, tempestividade, adequação formal, requerimentos, etc., previstos no art.16 incs. Ia IV do Decreto n.70.235/72), vem a tona a necessidade de convencer a autoridade julgadora da pretensão defendida. É necessário demonstrar a veracidade do alegado, a prática ou abstinência de certos atos, bem como a ocorrência (ou a inoccorrência) de fatos que a lei repula relevantes (leia-se: necessários e suficientes) para a caracterização da imposição tributária, ou para aplicação de penalidades.

Dessa feita, em muitas situações, a mera alegação não se representa suficiente. É necessário conferir-lhe grau substancial de veracidade, com elementos que revelem o liame entre o alegado e ocorrido."

Para melhor elucidar a matéria farei ponderações sobre as provas apresentadas relativas aos outros profissionais individualmente:

- Sílvio José Faria Nogueira e Jaime Luiz Nunes Aguiar, nenhuma prova da efetividade da prestação dos serviços foi apresentada;
- Afrânio Gonçalves, foi apenas apresentado um orçamento rasurado e nenhuma declaração;

¹ Andre Santos Zanon, em seu estudo publicado no livro de autoria coletiva Processo Administrativo Fiscal Federal. (Coord.) Rodrigo Francisco de Paula. Belo Horizonte, ed. Del Rey, 2006, pág.153

- Liliane Alves Costa Machado, foi apresentado declaração e Relatório de Atendimento Médico (fls. 59/60).

Como a fiscalização não se aprofundou, nem trouxe elementos que desabone referida profissional, entendo pelo princípio da boa-fé que sua declaração e relatórios são válidos para comprovar a efetivação dos serviços prestados, devendo assim ser restabelecido o valor glosado de R\$4.000,00, referente a esta profissional.

Quanto aos demais profissionais, como nada mais foi apresentado, e pelo contribuinte ter se utilizado de documentos inidôneos o que deixou demonstrado o intuito de fraude da dedução das suas despesas, mantenho a glosa.

MULTA QUALIFICADA

O recorrente também se insurge contra a aplicação da multa qualificada sobre as glosa das deduções de profissionais simulados, no percentual de 150%, prevista no artigo 957, II, do RIR/99, que se reporta aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que prevêem o intuito de reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.

Resta, pois saber, se os atos praticados, configuraram ou não fraude fiscal, tal como se encontra conceituado no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, verbis:

"Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento."

A autoridade fiscal lançadora fundamentou a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sob a consideração de que ficou evidenciado o "evidente intuito de fraude", nos termos da Lei nº 4.502/64, na medida em que o contribuinte utilizou-se de recibos médicos inidôneos para deduzir indevidamente valores da base de cálculo do imposto de renda, com a intenção de eximir-se do pagamento de tributos devidos por lei.

Diante da total omissão do contribuinte em apresentar elementos convincentes da efetividade dos serviços prestados por profissionais simulados; agiu com acerto, a autoridade lançadora ao proceder à glosa e exigir o tributo correspondente, com a multa de ofício qualificada, e procedeu com acerto a decisão recorrida ao manter a exigência integralmente, conforme entendimento firmado na farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

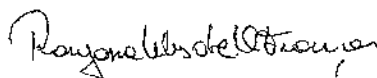
Por fim, o contribuinte se insurge sobre matéria que já foi objeto de súmula deste Primeiro Conselho de Contribuinte, referente a taxa Selic, como juros de mora, o que dispensa maiores considerações a respeito. Trata-se da Súmula nº 4 do 1º CC, a seguir reproduzida

"JUROS DE MORA - TAXA SELIC - INCIDÊNCIA - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de

Rach

Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais" (Súmula 1º CC nº 4).

Diante do exposto, dou provimento parcial ao recurso para restabelecer a despesa médica no valor de R\$ 4.000,00.


RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANÇA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº: 13609.000730/2006-15

Recurso nº: 156.856

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 104-23.470.

Brasília/DF, 12 MAR 2010

EVELINE COÊLHO DE MELO HOMAR
Chefe da Secretaria
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com Ciência
- () Com Recurso Especial
- () Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional