



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	13629.001628/2005-18
Recurso nº	151.507 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex(s): 2001
Acórdão nº	102-48.964
Sessão de	06 de março de 2008
Recorrente	LEILA MARTINS DA COSTA CORRÊA
Recorrida	4ª TURMA/DRJ-JUIZ DE FORA/MG

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001

**DESPESAS ODONTOLÓGICAS - FALTA DE
COMPROVAÇÃO - RECURSO IMPROVIDO**

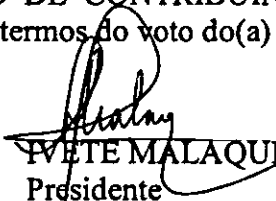
Em conformidade com o artigo 11, § 3º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, todas as deduções estarão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. Assim, sempre que entender necessário, a fiscalização tem a prerrogativa de exigir a comprovação ou justificação das despesas deduzidas.

Nos casos em que há elementos concretos e suficientes para afastar a presunção de veracidade dos recibos, sem que o contribuinte prove a realização das despesas deduzidas a título de tratamento odontológico, mantém-se a exigência do crédito tributário e nega-se provimento ao recurso.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Relator(a).


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
Presidente



MOÍSES GIACOMELLI NUNES DA SILVA
Relator

FORMALIZADO EM: 28 ABR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Naurý Fragoso Tanaka, Silvana Mancini Karam, José Raimundo Tosta Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Núbia Matos Moura e Vanessa Pereira Rodrigues Domene.

Relatório

No ano-calendário de 1990, a contribuinte que declarou rendimentos tributáveis no valor de R\$ 44.370,92, informou deduções com despesas médicas de R\$ 15.046,00. Considerando que as pessoas com mais idade possuem maiores gastos com tratamento de saúde, informo que a contribuinte nasceu em 28/02/1947.

O presente processo tem por objeto a glosa da dedução da base de cálculo do valor de R\$ 4.000,00 que a contribuinte informou ter pago ao cirurgião-dentista Robson Vital Alves. Do termo de verificação fiscal de fls. 09 a 12 que descreve as razões pelas quais os valores foram glosados, transcrevo a seguinte passagem:

O Contribuinte em tela pleiteou dedução, fazendo constar de sua Declaração de Ajuste Anual-2001 como beneficiário de pagamento referente a serviços médicos, despesa médica com o profissional ROBSON VITAL ALVES, CPF 546.808.406-68.

Em 04 de novembro de 2004, foi lavrado Termo de Intimação Fiscal, visando comprovação da despesa médica referente ao profissional citado.

Sintetizando, intimava-o a apresentar, no prazo de 05(cinco) dias, os comprovantes de despesas médicas referentes ao profissional ROBSON VITAL ALVES, CPF 546.808.406-68, acompanhados dos comprovantes dos efetivos pagamentos das mesmas.

...

O profissional ROBSON VITAL ALVES, CPF 546.808.406-68, se encontrava sob procedimento de fiscalização desde 10 de março de 2003. Em suma a fiscalização buscava obter informação do precitado profissional acerca dos valores deduzidos por contribuintes, em suas respectivas declarações, constando o mesmo como beneficiário de pagamentos relativos a essas despesas médicas.

Em levantamentos efetuados, constatamos que o valor dos pagamentos que os contribuintes declararam ter efetuado ao profissional em foco eram mais de 50 vezes o valor por ele declarado em sua DIRPF, e também mais de 50 vezes o valor de sua movimentação financeira. O precitado odontólogo foi intimado em várias ocasiões a esclarecer essas abissais divergências. Todavia, esquivou-se sempre, deixando de responder às intimações e indicando endereço profissional inexistente.

Isto posto, mantendo como norte apurar o que realmente ocorrera, intimamos os contribuintes, declarantes, a comprovarem os pagamentos atribuídos ao profissional. ...

...

Assim, foram intimados os 168 (cento e sessenta e oito) contribuintes que declararam ter efetuado pagamentos ao profissional Robson Vital Alves no ano-calendário de 2000. Destaque-se que nas respostas de todos os intimados não há comprovação do efetivo pagamento; as



respostas informavam: a) que não possuía os comprovantes de desembolso, pois o pagamento foi em espécie (dinheiro, moeda corrente), b) que não possuía os comprovantes de pagamento, sequer indicando a forma que foi realizado e c) que não possuía recibos ou comprovantes de pagamento. Todos apresentaram respostas que, em síntese, se enquadram numa das três citações acima, ninguém, aí incluso o contribuinte em tela, esboçou qualquer tentativa de comprovar o efetivo pagamento. Não houve o mínimo indício do efetivo pagamento. Ainda que valores expressivos, em sua maioria redondos, variando de R\$2.000,00 a R\$10.000,00)

Nenhum contribuinte, dos 168 (cento e sessenta e oito), comprovou o efetivo pagamento. Atente-se que foram 168 pessoas declarantes de despesas médicas pagas ao aludido profissional que não comprovam o efetivo pagamento, conforme já relatado, um valor 50 vezes superior ao declarado pelo profissional....

...

Destaque-se que a resposta de todos os contribuintes intimados, dão conta de não possuir os documentos que comprovem o pagamento ou alegam tê-lo feito em dinheiro.

A presente glosa está albergada nos indícios superlativos e convergentes acima demonstrados. Não paira dúvida quanto a não ocorrência dos pagamentos declarados.

Corroborar com o asseverado, o que consta dos arquivos da Secretaria da Receita Federal do Brasil referente ao já citado profissional. Apesar das quantias consideráveis declaradas como, pretensamente, pagas ao mesmo, o que se verifica são irrisórias movimentações financeiras. Destaque-se que no ano-calendário de 2000 não houve movimentação financeira. Não houve acréscimo patrimonial proporcional que desse indício de recebimento no montante constante dos arquivos da SRF.

Saliente-se que os indícios são graves, precisos e convergentes. Graves, pois a partir do que foi apurado constata-se a dedução de despesa fictícia com odontólogo. Precisos, pelo fato de se verificar que não há qualquer indicativo que possa sustentar a ocorrência ordinária relativa a prestação de serviços médicos com conseqüente pagamento. Convergentes, na medida em que a análise do conjunto de indícios, a conclusão não é outra senão de que não houve a despesa ora deduzida.

Acentue-se, ainda, que da fiscalização sobre o aludido profissional desencadeou a lavratura de SÚMULA ADMINISTRATIVA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ, n.º 13629.001200/2005-67, que ensejou o Ato Declaratório n.º 22, de 29 de setembro de 2005, publicado no Diário Oficial da União-seção 1, em 30/09/2005.

A referida Súmula, encontra-se arquivada na Seção de Fiscalização, à disposição dos contribuintes alcançados por lançamentos fundados no consignado na mesma.

....

Ainda sobre as conclusões da Súmula, os declarantes, 168 (cento e sessenta e oito), não comprovam o efetivo pagamento.

Tudo isto conjugado e analisado, permite-nos concluir que por certo não houve o pagamento da despesa médica relativa ao profissional ROBSON VITAL ALVES, CPF 546.808.406-68, tratando-se de dedução fictícia.

Portanto a fiscalização glosou os valores referentes ao profissional ROBSON VITAL ALVES, CPF 546.808.406-68, constante como beneficiário de pagamentos na Declaração de Ajuste Anual-2001 do contribuinte em epígrafe. Não houve a comprovação do efetivo pagamento, corroborado pelas constatações da Súmula, processo n.º 13629.001200/2005-67.

III. MULTA QUALIFICADA DE 150%:

A conduta do contribuinte que resultou nas infrações tributárias é que define a multa a ser aplicada. Será de 150% se agiu com evidente intuito de fraude:

...

A conduta do contribuinte que deduziu despesa com odontólogo, inexistente, relativa ao ano-calendário 2000, Exercício Fiscal 2001, utilizando-se de documentos ou recibos inidôneos, enquadra-se no preceito estabelecido pelo art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, sujeitando-o, portanto à multa de ofício qualificada.”

O contribuinte apresentou a impugnação, fls. 27 a 29, sustentando que pagou em cinco parcelas os valores especificados nos recibos que apresentou à fiscalização e que cabe ao profissional que recebeu esclarecer o porquê não ofereceu à tributação os valores que recebeu.

A DRJ julgou procedente o lançamento, sendo que desta decisão, a contribuinte, tempestivamente, apresentou o recurso de fls. 61 e seguintes reiterando os argumentos colocados em sua tese de defesa e requerendo, ao final, o provimento do recurso para cancelar o lançamento.

É o relatório. 

Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto n.º 70.235 de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado. Assim, conheço-o e passo ao exame do mérito.

As deduções das despesas da base de cálculo do imposto de renda estão disciplinadas nas disposições do artigo 8º, II, da Lei n.º 9.250, de 1995, “in verbis”:

A Lei n.º 9.250, 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;

.....

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

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

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

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; (grifamos e sublinhamos)

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§ 3º. As despesas médicas e de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na



determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda na declaração, observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea b do inciso II deste artigo.

Do direito da fiscalização de exigir comprovação das despesas

Em conformidade com o artigo 11, § 3º, do Decreto-lei nº 5.544, de 1993, todas as deduções estarão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. Assim, sempre que entender necessário, a fiscalização tem a prerrogativa de exigir a comprovação ou justificação das despesas deduzidas.

Das provas das despesas passíveis de deduções.

- Art. 8º, § 2º, III, da Lei nº 9.250/95.

O artigo 8º, § 2º, III, da Lei nº 9.250, de 1995, disciplina que a comprovação dos valores pagos pelo contribuinte aos profissionais da área da saúde deve dar-se por meio de recibo 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 recebe. Na falta do recibo, o legislador admitiu como prova a indicação do cheque nominativo por meio do qual foi efetuado o pagamento.

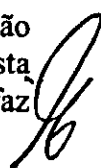
Nos casos de lançamento por homologação, cabe ao sujeito passivo informar o valor dos gastos realizados com despesas médicas, sendo assegurado à fiscalização, nos termos do artigo 11, § 3º, do Decreto-Lei nº 5.544, de 1943, exigir a respectiva comprovação.

Conforme tenho me posicionado em julgamentos anteriores, trilho no entendimento de que apresentados recibos exigidos pela lei, acompanhados de declaração do profissional que prestou os serviços, a mera suspeita de que os serviços não foram prestados, desacompanhada de outros elementos de convicção, não se constitui em meio de prova capaz para afastar a presunção de veracidade dos recibos. **A boa-fé se presume e a má-fé se prova.**

Para mim, salvo em casos excepcionais, isto é: a) quando a autoria do recibo for atribuída a profissional que tenha contra si SÚMULA ADMINISTRATIVA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ, devidamente homologada e com cópia nos autos para que o contribuinte possa manifestar-se em relação a ela exercendo seu direito de defesa ou; b) quando efetivamente existirem nos autos elementos plausíveis que possam afastar a presunção de que os serviços foram prestados e a conseqüente veracidade dos pagamentos, não se pode recusar recibo que preenche os requisitos legais e vem acompanhado de declaração do profissional que reconhece sua autoria, assinatura e confirma a prestação dos serviços e o respectivo recebimento dos valores.

Fixados os parâmetros que tenho por norte, passo ao exame da matéria destacando que no caso dos autos a fiscalização, pelas razões expostas no termo de verificação de fls. 09 a 13, formou convicção de que os serviços não foram prestados.

A recorrente informa que pagou as despesas em moeda corrente. Quanto a isto não há nenhuma irregularidade, até porque no Brasil somente o dinheiro tem curso forçado e não pode ser recusado como forma de pagamento. O pagamento em cheque seria elemento de prova, mas não exclui a possibilidade de pagamento em moeda corrente. Por outro lado, não desconheço que o recibo é forma de comprovação de pagamento, mas a eficácia desta comprovação diz respeito a quem pagou e quem recebeu. No caso de deduções se faz



necessário que sejam apresentados à Receita Federal provas do evento fático-jurídico que exclui da base de cálculo do imposto de renda o valor deduzido.

Em casos de tratamentos odontológicos, a obtenção da prova da realização dos serviços é fácil. Tratam-se de procedimentos que exigem radiografias e são registrados em ficha odontológica. O contribuinte não trouxe aos autos qualquer prova, nem mesmo as fichas odontológicas apontando quais procedimentos foram realizados.

Não havendo comprovação da efetiva realização das despesas deduzidas a título de tratamento odontológico, mantém-se a exigência da glosa.

DA MULTA QUALIFICADA:

Sigo o entendimento de que para a qualificação da multa não bastam suspeitas de que os serviços não foram prestados. A boa fé se presume e a má fé se prova. Assim, para qualificar a multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, combinado com os artigos 71, 72 e 73 Lei n.º 4.502, de 1964, a seguir transcritos, é necessário prova de que o agente conduziu sua conduta de forma intencional para obter o resultado desejado, no caso, a redução do imposto de renda a pagar.

Lei n.º 9.430, de 1996.

....

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Lei n.º 4.502, de 1964.

Os arts. 71, 72 e 73, Lei n.º 4.502/1964 estão abaixo transcritos:

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 do 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, ou 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."

Partindo da premissa de que a multa qualificada só pode ser aplicada nos casos em que não houver dúvidas quanto à efetiva ação ou omissão intencional do agente em busca do resultado pretendido e tendo por norte de que a boa fé se presume e a má fé se prova, há que se identificar em que se constitui a prova necessária para caracterizar a conduta dolosa.

A prova é o conjunto de meios utilizados para demonstrar a existência ou inexistência de determinado fato e suas circunstâncias. A prova, na verdade, é algo destinado ao convencimento de outrem. No caso de dedução da base de cálculo do imposto de renda, em face de despesas médicas, a lei exige comprovação ou justificação. Se o contribuinte, por exemplo, perder os recibos e não mais localizar o prestador dos serviços para ratificar o pagamento realizado, não fará jus à dedução da base de cálculo do imposto de renda. No entanto, ainda que tendo os recibos, nas situações em que o conjunto de elementos existentes convencer o julgador de que os serviços não foram realizados e de que os recibos apresentados têm por finalidade obter dedução indevida em face de tratamento médico que não ocorreu, como efetivamente se depreende destes autos, é caso de manter-se a multa qualificada.

Em face de meu entendimento de que nos casos de dúvidas deve-se afastar a multa qualificada, deixo registrado, que no caso dos autos a inexistência de fichas odontológicas, agregado ao fato dos 168 (cento e sessenta e oito) contribuintes que declararam ter efetuado pagamentos ao profissional Robson Vital Alves, no ano-calendário de 2000, nenhum deles comprovar o efetivo pagamento, somando-se ainda a peculiaridade de que todos informaram valores redondos, variando de R\$ 2.000,00 a R\$ 10.000,00, conforme descrito no relatório fiscal de fls.09 a 13, me conduzem ao convencimento de que os serviços efetivamente não foram prestados e de que os recibos apresentados pela contribuinte não correspondem aos pagamentos neles consignados, tendo sido elaborados com a finalidade única de reduzir o valor do imposto a pagar, incidindo assim as disposições do artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, combinado com o artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

Isso posto, NEGÓ provimento ao recurso.

É o voto.

Sala das Sessões– DF, em 06 de março de 2008.


Moisés Giacomelli Nunes da Silva