



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	13888.000425/2005-45
Recurso nº	151.612 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex(s): 2002
Acórdão nº	102-49.244
Sessão de	10 de setembro de 2008
Recorrente	FÚLVIO BASSO
Recorrida	5ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002

DESPESAS MÉDICAS - NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO

1. Em conformidade com o artigo 11, § 3º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. Sempre que entender necessário, a fiscalização tem a prerrogativa de exigir a comprovação ou justificação das despesas deduzidas.
2. Existindo nos autos provas do pagamento de parte das despesas médicas, restabelece-se as despesas comprovadas e mantém-se a glosa das despesas não comprovadas.

RECIBOS - PRESUNÇÃO DE VALIDADE - CRITÉRIO DE AVALIAÇÃO.

1. Havendo elementos concretos e suficientes para afastar a presunção de veracidade de parte dos recibos, sem que a contribuinte tenha demonstrado, de forma convincente, a efetiva prestação dos serviços e o respectivo pagamento, em relação aos valores não comprovados mantém-se a glosa.

MULTA QUALIFICADA

1. Nos casos em que ficar demonstrado que inexistiram as despesas médicas informadas na declaração de ajuste anual, mantém-se a qualificação da multa.

DESPESAS COM A UNIMED

1. Comprovado o pagamento do valor de R\$ 5.304,04, esta importância deve ser restabelecida do valor das deduções informadas pelo sujeito passivo.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para restabelecer a dedução de despesa médica no valor de R\$ 5.304,04, nos termos do voto do Relator.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
Presidente


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA
Relator

FORMALIZADO EM: 14 OUT 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Silvana Mancini Karam, José Raimundo Tosta Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Núbia Matos Moura, Vanessa Pereira Rodrigues Domene e Eduardo Tadeu Farah.

Relatório

No ano-calendário de 2001, o recorrente, cuja principal ocupação é médico, deduziu da base de cálculo despesas médicas no valor de R\$ 23.304,87, sendo R\$ 5.304,00 à UNIMED; R\$ 3.000,00 à psicóloga Matilde Jeny Mello Gregor Sene e R\$ 15.000,00 com a profissional Tânia Martins de Lima. Em relação às despesas com a profissional Tânia Martins de Lima foi aplicada multa qualificada por se tratar de profissional que tem contra si Súmula de Documentação Tributariamente ineficaz, conforme processo publicado em 27/04/2004.

Pelo que se extrai dos autos, foi remetido o termo de intimação de fls. 04 a 05 para que o recorrente comprovasse as despesas médicas deduzidas da base de cálculo do imposto de renda.

Não consta dos autos AR referente ao recebimento do termo de intimação de fls. 04 a 05, razão pela qual não há como afirmar, com segurança, se o mesmo foi entregue ou não ao destinatário que alega não ter recebido.

Sem que viesse resposta ao termo de intimação, em 02 de julho de 2004 publicou-se o edital de fl. 07 intimando o fiscalizado para esclarecer as informações solicitadas no termo de intimação de fls. 04/05. O sujeito passivo não se manifestou em relação a intimação feita por edital.

Em 15 de fevereiro de 2005, foi lavrado o auto de infração de fls. 11 a 19, remetido por AR para o endereço profissional do autuado, onde foi recebido em 07/03/2005.

O recorrente defendeu-se pessoalmente afirmando não ter tomado conhecimento da intimação anterior e que a fiscalização tinha seu endereço profissional, local para onde remeteu o auto de infração.

Quanto ao mérito alegou que nunca houve má fé, já que não foi encontrado para poder se defender e apresentar toda a documentação hábil, "os quais serão devidamente entregues para a fiscalização se assim V. S^{as}. atender-me." (sic.)

A 5ª. Turma da DRJ de São Paulo II julgou procedente o lançamento. Intimado em 30/08/2006, em 28/09/2006 o recorrente, por meio de advogado, apresentou o recurso de fls. 59 a 66, alegando, em preliminar, cerceamento do direito de defesa afirmando que a intimação por edital somente é válida quando esgotados todos os meios para intimação pessoal, o que não foi o caso dos autos, pois o recorrente possui endereço certo cadastrado junto à SRF, tando é assim que o auto de infração foi remetido para o seu endereço profissional.

Em relação ao mérito, afirma que conforme cópia dos recibos que apresenta efetivamente suportou as despesas com a UNIMED e com os profissionais antes nominados.

Anexo ao recurso foi apresentado, por cópia autenticada, o extrato de fl. 75 correspondente aos pagamentos feitos à UNIMED. Junto com o mencionado extrato veio documento fornecido pela UNIMED informando que de janeiro a dezembro do ano de 2001 o recorrente pagou, a título de assistência médico hospitalar, o valor de R\$ 5.304,04. Também vieram aos autos os recibos de fls. 76 a 79 correspondentes à Matilde Jeny Mello Gregor Sene e os recibos de fls. 80 a 83 emitidos pela psicóloga Tânia Martins de Lima. Na representação

fiscal para fins penais, às fls. 14 a 19, consta dos autos o conteúdo da Súmula em relação aos recibos emitidos por Tânia Martins de Lima.

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, e está devidamente fundamentado. Assim, conheço-o e passo ao exame do mérito.

Da preliminar de nulidade

Sustenta o recorrente que o procedimento fiscal é nulo eis que, tendo endereço profissional conhecido da fiscalização, não poderia ter sido intimado por edital para comprovar os valores que suportou a título de despesas médicas.

Quanto ao conhecimento da fiscalização em relação ao endereço profissional do recorrente tenho que não há dúvidas, pois o auto de infração foi remetido ao endereço profissional. Entretanto, é importante que se tenha presente que o procedimento fiscal divide-se em duas fases.

A primeira fase é específica da Administração. Uma vez ocorrido o fato gerador, a autoridade lançadora procede ao lançamento de ofício, isto é, procede oficiosamente.

A segunda fase se inicia mediante a impugnação do sujeito passivo. Enquanto a fase oficiosa é de iniciativa da autoridade administrativa, o contencioso é de iniciativa do contribuinte.

A atividade de lançamento, vai desde a verificação do fato gerador até a intimação para que o sujeito passivo pague determinada quantia. Se o contribuinte conformar-se com a exigência e pagar o tributo exigido não se inicia a segunda fase.

Assim, a primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos que demonstrem a ocorrência do fato gerador. Nessa fase, o procedimento tem caráter inquisitorial¹. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado.

Antes da impugnação, não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco. O ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art.142).

Na fase oficiosa, a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento; o princípio do

¹ Para que se possa utilizar no âmbito penal as declarações que foram prestadas no procedimento de fiscalização é necessário que o contribuinte, ao prestar declarações, esteja acompanhado de advogado, à semelhança do que ocorre com o inquérito policial. O crime de sonegação fiscal tem natureza material, isto é, não há crime sem que antes seja apurado tributo na esfera administrativa. A apuração do valor do tributo constitui-se na materialidade decorrente da conduta típica. Quando se fala em conduta dolosa, esta é relevante tanto na esfera penal quanto no âmbito tributário. Constatada a fraude, o dolo e a simulação, na esfera tributária tem-se a multa de 150% prevista no artigo 42, II, da Lei n.º 9.430, de 1996 e no direito penal tem-se o crime previsto na Lei n.º 8.137, de 1990.

contraditório é garantido pela fase litigiosa do processo administrativo (fase contenciosa), a qual se inicia com o oferecimento da impugnação.

No caso dos autos, feito o lançamento, foi assegurado ao sujeito passivo os prazos e a produção das provas admitidas em lei. Assim, não procede a alegação de cerceamento de defesa sustentada pelo recorrente.

No mérito:

As deduções das despesas da base de cálculo do imposto de renda estão disciplinadas nas disposições do artigo 8º, II, da Lei nº 9.250, de 1995, "in verbis":

A Lei nº. 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 hospitalares, 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.

fl

§ 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 fornecedor dos 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 de afastar a presunção de veracidade dos recibos. A boa-fé se presume em 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 do mérito.

Das despesas com a UNIMED

A fiscalização formou convicção de que o recorrente não pagou os valores informados à UNIMED pelo fato deste, intimado por edital, não ter apresentado a respectiva

lb

documentação. O comprovante das despesas com a UNIMED só veio aos autos com o recurso patrocinado por advogado. Na impugnação o recorrente tinha solicitado que lhe fosse marcado data para apresentar tais documentos.

Superadas as questões processuais, em 23/09/2005, isto é, após a intimação do acórdão recorrido, a UNIMED forneceu ao recorrente o extrato de fl. 75 discriminando, em relação a cada um dos meses do ano-calendário de 2001, os valores pagos. No documento de fl. 74, datado de 26/09/2005, a UNIMED ratifica as informações constantes do extrato de fls. 75. Assim, comprovado o pagamento do valor de R\$ 5.304,04, esta importância deve ser restabelecida do valor das deduções informadas pelo sujeito passivo.

Do valor de R\$ 3.000,00 referente à profissional Matilde:

O contribuinte deduziu da base de cálculo o valor de R\$ 3.000,00 pagos à Matilde Jeny Mello Gregor Sene. Tal valor foi glosado porque o sujeito passivo, quando intimado por edital, não apresentou a documentação correspondente. Na impugnação, apresentada pelo autuado, este informa que possui os documentos que “serão devidamente entregues para a fiscalização se assim V. S^a. atender-me(sic.) Tais documentos, conforme já apontado, só vieram aos autos com o recurso, quando o contribuinte passou a defender-se por advogado.

Conforme destaquei anteriormente, trilho no entendimento de que apresentados os recibos exigidos pela lei, a mera suspeita de que os serviços não foram prestados, desacompanhada de outros elementos de convicção, não se constitui em meio de prova capaz de afastar a presunção de veracidade dos recibos. A boa-fé se presume e a má-fé se prova. Apesar do entendimento aqui exposto, os recibos de fls. 76 a 79 não se mostram hábeis para justificar as deduções informadas. Destaco que não estou me prendendo a questões formais inerentes a não descrição adequada dos serviços, pois a prática mostra que os profissionais ligados à área da saúde, ao descreverem os serviços, costumam colocar expressões do tipo “atendimento médico”, “consulta médica”, “atendimento odontológico”, “atendimento de fonoaudiologia”, “atendimento de psicoterapia” etc. Descrições de forma genérica, para este relator, não se constituem em elementos para glosar os recibos, pois a lei admite como prova de pagamento até o número do cheque por meio do qual se deu o pagamento ao profissional da área da saúde.

Ocorre que no caso dos autos não há qualquer elemento que comprove que Matilde Jeny Mello Gregor seja profissional relacionada à saúde. Ainda que a boa fé deva ser presumida, para se aceitar a dedução de recibo que não descreve adequadamente o tipo de serviço, no mínimo, é necessário que se identifique a profissão do emitente, o que não existe nos recibos de fls. 76 a 79.

Por tais razões, em relação aos recibos de fls. 76 a 79, mantenho a glosa e não acolho a pretensão do recorrente.

Das despesas com a psicóloga Tânia Martins de Lima, no valor de R\$ 15.000,00.

Junto com o recurso, vieram aos autos doze recibos (fls. 80 a 83), todos do valor de R\$ 1.250,00 (mil duzentos e cinquenta reais) emitidos por Tânia Martins de Lima, referente a sessões de fisioterapia.

A fiscalização glosou tais valores pelo fato de tratar-se de profissional que tem contra si Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz.

Na sessão de maio de 2007, em processo do qual fui relator, tive oportunidade de analisar os termos de Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz da psicóloga Tânia de onde transcrevo as seguintes passagens da Súmula que também se relaciona ao caso dos autos:

“7.1 – No curso dos trabalhos desenvolvidos pela fiscalização da Secretaria da Receita Federal, auditores-fiscais da Receita Federal detectaram que diversos contribuintes ... utilizaram-se de recibos de prestação de serviços psicológicos, emitidos por Tânia...”

...

“7.3.1 – Intimada a emitente dos recibos a apresentar informações relativas ao recebimento de pessoas físicas... o correio devolveu a correspondência tendo em vista a ausência de pessoas naquele endereço.”

“7.3.2 – Não obtendo êxito em localizar a EMITENTE no endereço declarado no Cadastro de Pessoas Físicas, comparecemos no endereço de sua atividade ...onde, em contato com os responsáveis da administração do imóvel locado, ... nos informaram que a contribuinte poucas vezes comparecia no imóvel e que geralmente não havia um fluxo contínuo de pessoas naquele local. Durante um certo tempo a EMITENTE contratou uma secretária de nome Tatiana que juntamente com seu cônjuge mantinham contatos telefônicos, não havendo, no entanto, atendimento pessoal aos supostos clientes.”

“7.3.3 – Retornando no endereço da atividade da EMITENTE, os administradores do imóvel informaram que a Dra. Tânia havia desocupado o imóvel.”

“7.3.4 – Em outubro de 2003 havíamos recebido a denúncia do Sr. Antônio da Silva Furlan que afirmava que a EMITENTE vendia recibos aos funcionários da empresa Caterpillar há vários anos”.

“7.3.5 – A EMITENTE não apresentou resposta ao Termo de Intimação Fiscal.”

“7.7 – Foram abertas fiscalizações em 59 (cinquenta e nove) contribuintes que utilizaram deduções de despesas médicas em nome da EMITENTE.”

“7.7.1 – Intimados a comprovar a efetiva prestação do serviço e o efetivo pagamento dos mesmos os contribuintes USUÁRIOS não lograram êxito, restringindo-se em declarar que os tratamentos odontológicos, a que se referem os recibos foram pagos em dinheiro.”

“Em síntese, a EMITENTE esquivou-se do atendimento às intimações fiscais.”

CONCLUSÃO



Em ao acima exposto, está devidamente comprovado que todos os recibos emitidos no período "de 01/01/1999 até 31/12/2003, em nome de TÂNIA MARTINS DE LIMA são inidôneos... portanto imprestáveis e ineficazes"

Para este relator, há que se diferenciar os requisitos que permitem a glosa dos recibos apresentados pelo contribuinte, dos elementos necessários à qualificação da multa decorrente de dolo, fraude ou simulação. Havendo suspeita e indícios de que os recibos apresentados não representam, de forma efetiva, despesas médicas ou odontológicas, cabe ao contribuinte trazer aos autos os elementos necessários à efetiva comprovação dos gastos informados. A prova, neste aspecto, está a cargo do contribuinte. Em se tratando de suspeita de fraude, a simples apresentação de recibos cuja idoneidade é contestada não se constitui em elemento suficiente, devendo vir aos autos outras provas, tais como, receitas médicas, fichas odontológicas, exames médicos, radiografias etc., que efetivamente demonstrem os serviços prestados que deram causa à emissão dos recibos.

No caso dos autos, em face dos veementes indícios de que os recibos fornecidos pela psicóloga Tânia não correspondem aos serviços prestados, mantém-se a glosa, cabendo analisar se existem elementos suficientes à qualificadora da multa.

Da análise da qualificadora da multa em relação aos recibos fornecidos pela psicóloga Tânia

Em matéria de fato delituoso não se pode presumir, ou existe prova concreta da figura tipificada na lei ou, em caso de dúvida, desqualifica-se a multa.

O fato da psicóloga, emitente dos recibos, ter se esquivado a prestar esclarecimentos, por si só, não é elemento suficiente para qualificar a exigência fiscal. É preciso que se forme convencimento de que o sujeito passivo utilizou-se dos recibos de forma dolosa, isto é, sem ter suportado as despesas que deduziu da base de cálculo do imposto de renda.

As informações existentes nos autos dão conta de que inúmeras pessoas utilizavam-se de recibos ideologicamente falsos emitidos pela psicóloga Tânia, o que gerou denúncia por parte de Antônio da Silva Furlan. Sabidamente, ninguém é obrigado a pagar em dinheiro, mas não é crível que das 59 (cinquenta e nove) pessoas intimadas a prestar esclarecimentos todas tivessem pago em moeda corrente sem que nenhuma delas conseguisse indicar uma única conta bancária de onde sacou os recursos alegadamente pagos à psicóloga Tânia. Soma-se a este aspecto que o recorrente, tomando conhecimento de que os recibos emitidos pela nomidada profissional eram ideologicamente falsos, em momento algum de sua defesa diz que suportou aos gastos deduzidos da base de cálculo do imposto de renda. Limitou-se a dizer que não sabia que a psicóloga Tânia praticava tais irregularidades. Ora, as irregularidades praticadas pela psicóloga Tânia tinham participação das pessoas que se utilizavam de tais recibos, dentre estas o recorrente, razão pela qual, no caso concreto, estou convencido de que o autuado não suportou as despesas que deduziu da base de cálculo a título de atendimento com a psicóloga Tânia, tendo usado tais recibos, de forma premeditada para reduzir o valor do imposto a pagar, razão pela qual mantenho a multa qualificada.

Em atenção aos fundamentos da defesa e da posição que tenho adotado em meus votos, não admitindo a qualificadora da multa com base em presunções ou indícios, deixo registrado que, em face à prova existente nos autos, fiquei convencido de que os recibos

utilizados pela contribuinte não correspondem a uma efetiva prestação de serviços e nem a pagamentos realizados, razão pela qual mantenho a glosa, esperando que o Ministério Público, titular da ação penal, avalie a possibilidade de oferecer denúncia contra a emitente dos recibos pelo crime de falsidade ideológica.

ISTO POSTO, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL para restabelecer a dedução do valor de R\$ 5.304,04, pagos à UNIMED.

É o voto.

Sala das Sessões-DF, em 10 de setembro de 2008.


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA.