



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

**Processo nº** 13888.000426/2005-90  
**Recurso nº** 152.722 Voluntário  
**Matéria** IRPF - Despesas médicas - Exs.: 2002 e 2003  
**Acórdão nº** 102-49.061  
**Sessão de** 28 de maio de 2008  
**Recorrente** Jorge Marcos Hellmeister  
**Recorrida** 5ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**  
Exercício: 2002, 2003

**NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.**

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, que atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN e presentes os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

**DESPESAS MÉDICAS. EXISTÊNCIA DE SÚMULA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ.**

A existência de Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz impede a utilização de tais documentos como elementos de prova de serviços prestados, quando apresentados isoladamente, sem apoio em outros elementos.

**MULTA DE OFÍCIO.**

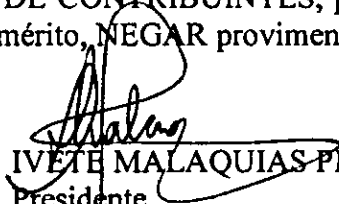
Quando do lançamento de ofício restar apurado saldo de imposto a pagar este será exigido com multa de ofício.

Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade. No mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

  
IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO  
Presidente

  
NÚBIA MATOS MOURA  
Relatora

FORMALIZADO EM: 27 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Naurý Fragoso Tanaka, Silvana Mancini Karam, Alexandre Naoki Nishioka, Rubens Maurício Carvalho (Suplente Convocado), Vanessa Pereira Rodrigues Domene e Moisés Giacomelli Nunes da Silva. Ausente, justificadamente, o Conselheiro José Raimundo Tosta Santos.



## Relatório

JORGE MARCOS HELLMEISTER, já qualificado nos autos, inconformado com a decisão de primeiro grau, fls. 89/99, prolatada pelos Membros da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP II, mediante Acórdão DRJ/SPO II nº 12.883, de 14/07/2005, recorre a este Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário, fls. 106/123.

Mediante Auto de Infração, fls. 16/21, formalizou-se exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, no valor total de R\$ 37.717,47, incluindo multa de ofício, nos percentuais de 75% e 150%, e juros de mora, estes últimos calculados até 31/01/2005.

As infrações apuradas pela autoridade fiscal, detalhadas no Auto de Infração, fls. 20, e no Termo de Constatação Fiscal, fls. 13/15, foram deduções indevidas de despesas médicas e de despesas com instrução.

Do Termo de Constatação Fiscal constata-se que a autoridade fiscal qualificou a multa de ofício aplicada, tendo em vista que os recibos utilizados para comprovar as despesas médicas glosadas foram considerados inidôneos, mediante Ato Declaratório Executivo da Delegacia da Receita Federal em Piracicaba/SP nº 47, de 27/10/2004 (retificado em 10/11/2004) e Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, processo 13888.002283/2004-70. Conseqüentemente, procedeu a competente Representação Fiscal para Fins Penais, processo 13888.000446/2005-61.

Inconformado com a exigência, o contribuinte apresentou impugnação, fls. 33/52, que foi devidamente apreciada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP II. Por unanimidade de votos, julgou-se procedente em parte o lançamento, exonerando a infração de dedução indevida de despesas com instrução. Os fundamentos da decisão recorrida estão consubstanciados nas seguintes ementas:

### *GLOSA DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS.*

*Mantidas as glosas de despesas médicas, visto que o direito à sua dedução condiciona-se à comprovação da efetividade dos serviços prestados, dos correspondentes pagamentos, bem como da caracterização da idoneidade dos recibos utilizados para tal dedução.*

### *GLOSA DEDUÇÕES DE DESPESAS DE INSTRUÇÃO.*

*Na declaração de ajuste anual, poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual estipulado. Restabelecida a dedução face à comprovação.*

### *MULTA QUALIFICADA - APLICABILIDADE.*

*Aplicável a multa de ofício qualificada (150%) uma vez caracterizado o intuito doloso de obter benefícios em matéria tributária mediante a*

 3

*utilização de recibos não comprovadamente pagos e serviços não realizados*

Cientificado da decisão de primeira instância, por via postal, em 30/08/2005, Aviso de Recebimento – AR, fls. 104, o contribuinte apresentou, em 29/09/2005, Recurso Voluntário, fls. 106/123, que a seguir se transcreve parcialmente:

**II. DO EFEITO DEVOLUTIVO DO RECURSO. PRELIMINARES ORIGINALMENTE ARGÜIDAS**

*16. Tendo em vista que o presente Recurso Voluntário devolve à superior instância todo o processado na Delegacia de Julgamento, não pode o Recorrente deixar de reiterar as falhas que maculam a exigência fiscal.*

**II.1. Ausência de motivação e fundamentação. Despesas psicológicas!**

*17. O Recorrente nunca pretendeu se voltar contra os poderes da fiscalização, devidamente previstos em Lei, mas, sim, diante da descrição feita no termo de constatação fiscal, argüir a ausência de motivação e fundamentação do Auto. Isso porque a fiscalização simplesmente assumiu que as despesas médicas e de instrução declaradas pelo Impugnante seriam inidôneas e, portanto, inexistentes, sem qualquer fundamento fático ou jurídico para tanto relacionado ao presente processo.*

*18. Na realidade utiliza-se a fiscalização de uma simples menção ao processo administrativo nº 13888.002283/2004-70, do qual o Recorrente não pode ter acesso, vez que tal processo era desconhecido de todos os funcionários a que o Recorrente questionou na DRF, e do Ato Declaratório Executivo nº 47, de 27 de outubro de 2004, o qual não foi acostado ao processo originário, para fundamentar a autuação.*

*19. A fiscalização, portanto, deixou de obedecer aos Princípios da Legalidade e da Publicidade, e, ciente de que o ato de lançamento é vinculado, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, incorreu em grave erro ao mencionar um processo administrativo do qual o Impugnante não pôde ter acesso e um Ato Declaratório Executivo sem carredá-lo ao processo.*

*20. O Recorrente, estupefato pelo teor da autuação, foi obrigado a consultar e a providenciar cópia do Ato Declaratório Executivo nº 47, de 27 de outubro de 2004, emitido pela Delegacia da Receita Federal de Piracicaba no Diário Oficial da União – não havia sido mencionado no termo de constatação fiscal – tendo encontrado a afirmação constante no referido ato de que:*

*“...declara:*

*Inidôneos, para **TODOS OS EFEITOS TRIBUTÁRIOS, TODOS OS RECIBOS DE TRATAMENTOS PSICOLÓGICOS EMITIDOS EM NOME DE ADRIANAN PIZZO GUZZO – CPF 175.742.388-55 (...)** haja vista serem ideologicamente falsos e, portanto, imprestáveis e ineficazes para dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física (...)”(negritou-se)*



21. Ora, o referido Ato trata de despesas de caráter psicológico! Desta feita, não existe qualquer relação entre elas e as despesas de tratamento odontológico efetivamente incorridas pelo Recorrente, no qual a Dra. Adriana Pizzo Gusson possuía total qualificação para realizar, o que torna nula a autuação por ausência de motivação e fundamento.

22. Caso não seja esse o entendimento de V. Sas., o que se admite apenas para argumentar, devem os D. Julgadores restabelecer o devido processo legal, corrigindo em tempo a inversão do ônus da prova atribuída equivocadamente sobre o Recorrente pela Autoridade "a quo" em sua errônea Decisão.

## **II. DO MÉRITO**

### **III.1 Do tratamento odontológico e, não, psicológico!**

23. Conforme poderá ser observado mediante a análise das fls. 61/79 do processo original – recibos odontológicos -, o Recorrente, em 2001 e 2002, deduziu do Imposto de Renda despesas oriundas de tratamentos odontológicos e ortodônticos feitos em favor dele, de sua cônjuge (Liliane), de seu filho menor (Pedro) e de sua mãe (Zilda Ometto Hellmeister).

24. Tendo em vista que os serviços foram efetivamente prestados pela Dra. Adriana Pizzo Gusson faz aproximadamente de 3(três) a 4 (quatro) anos, não dispõe o Recorrente de extratos bancários e sequer de comprovantes de depósito, mas tão-somente dos recibos emitidos pela profissional, que atendem perfeitamente à exigência legal, prevista no inciso III, do artigo 80 do Decreto n.º 3.000, de 26 de 4 março de 1999, in verbis:

(...)

25. Ademais, o Recorrente julga relevante ressaltar que os serviços odontológicos – em verdade, serviços odontológicos e ortodônticos – foram efetivamente prestados no consultório da Dra. Adriana Pizzo Gusson durante o transcorrer do ano de 2001, como apontado acima, e 2002, tal a necessidade do Recorrente e de seus dependentes por tais serviços.

26. Outrossim, mister se faz mencionar que em razão do grau de complexidade dos serviços e do estado de saúde bucal do Impugnante e seus dependentes, os serviços prestados foram efetuados, sob orientação da Dra. Adriana Pizzo Gusson, em sua grande maioria, por meio de consultas semanais e/ou quinzenais ao longo dos meses.

27. Em suma, restou comprovado que o Recorrente e seus dependentes, que residem no Município de Piracicaba, efetivamente se utilizaram dos serviços da Dra. Adriana Pizzo Gusson, que gozava de renome no mencionado município, por manter em Piracicaba notório consultório odontológico, ostentando qualificação e registro perante o Conselho Regional de Odontologia motivo pelo qual razão nenhuma assiste à fiscalização ao simplesmente glosar, com base em meras suposições, as despesas declaradas e efetivamente incorridas pelo Recorrente.

 5

28. Diante do tempo transcorrido e, principalmente, por não exigir a legislação do Imposto de Renda, o Recorrente não guardou recibos de depósitos em conta-corrente e sequer canhotos de cheques emitidos faz 3 (três) e 4 (quatro) anos, ainda mais considerando que o pagamento realizado nesse tipo de serviço se faz por meio de cheque/dinheiro e não, mediante boleto bancário ou depósito em conta.

29. Contudo, para demonstrar a sua boa-fé, estampada pelos documentos acostados, pela observância à legislação e descrição de detalhes dos serviços, o Recorrente nesse ato coloca à disposição da fiscalização os dados de sua movimentação financeira dos anos-calendário de 2001 e 2002, que poderão ser utilizados pela fiscalização na tentativa de comprovar o afirmado na peça vestibular.

(...)

35. No presente caso, o Recorrente não foi comunicado do porquê da suposta inidoneidade do documento. Há uma simples menção a um Ato Declaratório Executivo nº 47, de 27 de outubro de 2004, que sequer acostado ao processo pela fiscalização que, como observado anteriormente, conclui serem inidôneos os recibos de TRATAMENTOS PSICOLÓGICOS que teriam sido emitidos por tal profissional.

36. Mas o tratamento e os correspondentes recibos ora em discussão referem-se a DESPESAS ODONTOLÓGICAS?!

37. Por outro lado, o Recorrente, que sempre pautou os seus atos pela boa-fé, demonstrou que os (i) recibos observam os requisitos legais, (ii) que foram emitidos e assinados por profissional habilitada, com escritório de renome em Piracicaba, onde reside o Recorrente e seus dependentes, (iii) que corresponderam a uma efetiva prestação de serviços e que (iv) foram prestados em caráter oneroso, com pagamento, pelo Recorrente, dirigido à Dra. Adriana Pizzo Gusson, conforme a fiscalização poderá identificar por meio de sua movimentação bancária.

38. Aliás, no que pertine à efetiva prestação dos serviços, surpreendidos com a autuação, o Recorrente e seus dependentes se submeteram a uma análise odontológica, realizada por profissional residente em Piracicaba, devidamente qualificado e ostentando antecedentes de ótimo profissional, capaz de atestar a realização de tratamento durante os anos-calendário de 2001 e 2002 e qual o tipo do tratamento realizado.

39. Em outras palavras, razão nenhuma assiste à Fiscalização, amparada pela Decisão "a quo", que, utilizando-se de raciocínio indutivo, singelamente considerou inexistentes as despesas declaradas pelo Recorrente, chegando ao extremo de pré-julgar a sua situação, pois indica que todos os recibos emitidos pela profissional seriam inidôneos.

40. Veja V. Sas. que são recibos passados ao longo do tempo e que contaram com a assinatura da Dra. Adriana Pizzo Gusson, que, na maioria das vezes, de seu próprio punho, descreveu o tipo de



tratamento e o paciente (Recorrente e seus dependentes) em que foi realizado o serviço.

(...)

46. Resta claro, pois, que a Decisão de fls. 89/99 não tem como passar pelo rigoroso crivo de V. Sas., porquanto as circunstâncias da autuação e os documentos carreados à Impugnação efetivamente demonstram que o Recorrente atendeu todas as exigências legais para a dedução das despesas odontológicas!!!

III.2. Argumentação alternativa. Da aplicação da multa de 150%. Falta de previsão legal.

47. Alternativamente, não pode o Recorrente deixar de combater a aplicação da multa de 150% no presente caso, mantida pela autoridade "a quo", sem a devida previsão legal, como será demonstrado.

48. Isto porque, de acordo com o princípio da legalidade, o Contribuinte só poderá ser apenado caso haja expressa autorização legal. Percebe-se, a partir da leitura artigo 957 e 958 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), que regula as multas que podem ser lançadas de ofício, que não há expressa previsão para a hipótese ora em discussão:

49. A simples leitura do artigo indica que só poderá ser lançada multa de ofício caso exista imposto a pagar. No caso em tela, mesmo desconsiderando as despesas odontológicas – desconsideração essa, apenas argumentativa – o Recorrente teria imposto a ser restituído, lembrando também que Recorrente nunca esteve obrigado a recolher mensalmente o imposto, não havendo, portanto, previsão legal da multa.

50. Não havendo previsão – de acordo com o princípio da legalidade – não há que se falar em punição, motivo pelo qual deve ser excluída a multa de 150%, caso V. Sas., o que se admite apenas para argumentar, mesmo diante de todas as provas carreadas ao presente processo, decidam por manter o lançamento fiscal quanto às despesas médicas.

Cumpre, ainda, observar que, em reforço às suas alegações, o recorrente transcreveu em seu Recurso várias decisões administrativas.



É o Relatório.

## Voto

Conselheira NÚBIA MATOS MOURA, Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Inicialmente cumpre esclarecer ao recorrente, no que concerne às ementas de acórdãos das Delegacias da Receita Federal de Julgamento e dos Conselhos de Contribuintes que fez constar em seu Recurso que as decisões administrativas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN) e, por conseguinte, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo que resultou a decisão.

Preliminarmente, o contribuinte afirma em seu Recurso que não teve acesso à Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, processo 13888.002283/2004-70, que a autoridade fiscal deixou de acostar aos autos cópia do Ato Declaratório Executivo nº 47, 27/10/2004, e que tal Ato menciona despesas psicológicas, quando, na verdade sua dedução de despesas médicas se refere a despesas odontológicas. Assim, entende que o lançamento deve ser declarado nulo, por ausência de motivação e fundamento.

A alegação do recorrente de que não teve acesso à Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz não pode prosperar, dado que não consta nos autos que o contribuinte tenha solicitado à autoridade administrativa de sua jurisdição cópia do correspondente processo (13888.002283/2004-70) e que tal cópia lhe tenha sido negada.

Cumpre observar que a autoridade fiscal destacou no Termo de Constatação Fiscal, fls. 13/15, que o Ato Declaratório Executivo da Delegacia da Receita Federal em Piracicaba/SP nº 47, de 27/10/2004, havia sido publicado no Diário Oficial da União - DOU em 29/10/2004 e que fora objeto de retificação em 10/11/2004. Tem-se, portanto, que a ausência nos autos da cópia do referido Ato em nada prejudicou a defesa do contribuinte, que poderia obtê-la a qualquer momento, consultando o DOU, como de fato o fez. Não prevalece também a queixa de que o Ato mencionasse despesas psicológicas em lugar de despesas odontológicas, em razão da existência da retificação, que também foi objeto de publicação no DOU em 10/11/2004.

Ademais, no já mencionado Termo de Constatação Fiscal, a infração de dedução indevida de despesas médicas encontra-se perfeitamente detalhada e a correspondente fundamentação legal devidamente ali transcrita.

Nesse sentido, cumpre esclarecer que o presente lançamento foi levado a efeito por autoridade competente e dado ao contribuinte o direito de defesa, no momento da apresentação da Impugnação e do Recurso Voluntário, que ora se analisa. Tem-se, ainda, que na lavratura do Auto de Infração foram cumpridas todas as formalidades estabelecidas no artigo 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN),



estando em perfeito acordo com as exigências previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que regula o processo administrativo fiscal.

Não pode, portanto, prosperar a alegação suscitada pelo recorrente de nulidade do lançamento, por ausência de motivação e fundamento.

No mérito, a lide restringe-se às despesas médicas, pleiteadas pelo contribuinte como dedução da base de cálculo do imposto apurado nas Declarações de Ajuste Anual, referentes aos anos-calendário de 2001 e 2002, nos valores de R\$ 22.000,00 e R\$ 20.034,00, respectivamente, relativamente a odontóloga Adriana Pizzo Gusson.

Afirma o recorrente que o lançamento encontra-se pautado em meras suposições. Contudo, cumpre ressaltar que os recibos emitidos pela odontóloga Adriana Pizzo Gusson foram investigados pela fiscalização, resultando na Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, processo 13888.002283/2004-70, e no Ato Declaratório Executivo da Delegacia da Receita Federal em Piracicaba/SP nº 47, de 27/10/2004, impondo-se a conclusão de que os recibos emitidos pela referida profissional são imprestáveis e ineficazes para dedução da base do IRPF. Ora, a Súmula e o Ato Declaratório não são meras suposições.

Tem-se, portanto, que dada a existência da Súmula e do Ato Declaratório, caberia ao contribuinte que pleiteou a dedução provar que realmente efetuou os pagamentos nos valores e nas datas constantes nos recibos, para que ficasse caracterizada a efetividade da despesa.

Meros recibos, em princípio, podem ser admitidos como prova de pagamentos, entretanto, existindo dúvida quanto à idoneidade do documento por parte do Fisco, pode este solicitar provas não só da efetividade do pagamento, mas também da efetividade dos serviços prestados pelos profissionais. Não pode o contribuinte pleitear a aceitação de simples recibos, como comprovação de despesas médicas, se o fenômeno econômico não ficar provado.

Importa frisar que embora o recorrente afirme em seu Recurso que se submeteu, juntamente com seus dependentes, a uma análise odontológica, com a finalidade de comprovar a efetividade dos serviços, tem-se que não foi acostada aos autos nenhuma documentação relativa a tal análise.

Deve-se, ainda, salientar que o fato de o contribuinte afirmar em seu Recurso que estaria disponibilizando sua movimentação financeira, referente aos anos-calendário de 2001 e 2002, não tem o condão de modificar o lançamento. A comprovação de possuir capacidade financeira para arcar com os pagamentos referidos nos recibos em questão, não significa dizer que os pagamentos foram efetivados.

Deste modo, considerando o Ato Declaratório Executivo da Delegacia da Receita Federal em Piracicaba/SP nº 47, de 27/10/2004, a Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, processo 13888.002283/2004-70, e que o recorrente não logrou comprovar a efetividade dos serviços odontológicos, tampouco o efetivo pagamento dos valores constantes dos recibos, deve-se manter a infração de dedução indevida de despesas médicas.



No que se refere à multa de ofício, que o recorrente afirma não poder prosperar por falta de previsão legal, cumpre informar que a autoridade fiscal citou no Auto de Infração, fls. 18, o dispositivo legal que respalda a exigência da multa qualificada de 150%, qual seja, inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, 27 de dezembro 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:*

*(...)*

*II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidade administrativas ou criminais cabíveis.*

Afirma o recorrente que, ainda que prosperasse a infração de dedução indevida de despesas médicas, a multa não poderia ser exigida, pois não se apuraria saldo de imposto a pagar, e sim a restituir.

De fato, tal situação ocorre para o ano-calendário de 2002, conforme se verifica da decisão de primeira instância, fls. 99, cujo resultado foi saldo de imposto a restituir, no valor de R\$ 1.802,07. Entretanto, para o ano-calendário de 2001, da decisão de primeira instância resultou saldo de imposto a pagar, no valor de R\$ 6.050,00, relativamente à dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 22.000,00.

Cumpre destacar que, para o ano-calendário de 2001, o contribuinte de fato apurou em sua Declaração de Ajuste Anual, saldo de imposto a restituir, no valor de R\$ 7.768,56. Entretanto, tal restituição foi-lhe disponibilizada para resgate, conforme extrato, fls. 83, em 16/12/2002.

Tem-se, portanto, que, para o ano-calendário de 2001, ao contrário do que afirma o recorrente, apurou-se no lançamento de ofício diferença de imposto a pagar, que foi exigida com multa de ofício de 150%, conforme determina o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996.

Assim, deve prevalecer a cobrança da multa de ofício de 150%, conforme consubstanciada na decisão de primeira instância.

Ante o exposto, voto por REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões-DF, em 28 de maio de 2008



NÚBIA MATOS MOURA