



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13888.000961/2006-21
Recurso nº 158.591 Voluntário
Acórdão nº 2102-00226 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de julho de 2009
Matéria IRPF - Despesas médicas
Recorrente FABIANO ANDIA GOMES
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A observância dos preceitos legais nos procedimentos de fiscalização e dos princípios do processo administrativo fiscal garante o contraditório e a ampla defesa e afasta a hipótese de ocorrência de 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 QUALIFICADA.

Correta a aplicação da multa qualificada quando restar comprovado nos autos que o contribuinte utilizou-se de despesas médicas fictícias para diminuição do valor do imposto de renda apurado na Declaração de Ajuste Anual.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONFISCO.

A vedação constitucional ao confisco aplica-se tão-somente à instituição do tributo, em nada limitando a instituição das sanções de caráter eminentemente repressivo.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por

unanimidade de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar a preliminar de cerceamento do direito de defesa e, no mérito, em RESTABELECER a dedução de despesa médica, no valor de R\$ 597,80, nos termos do voto da Relatora.

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Presidente

NÚBIA MATOS MOURA

Relatora

FORMALIZADO EM: 21 AGO 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Rubens Maurício Carvalho, Vanessa Pereira Rodrigues Domene e Sidney Ferro Barros (suplente convocado).

Relatório

FABIANO ANDIA GOMES, já qualificado nos autos, inconformado com a decisão de primeiro grau, prolatada pelos Membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP II, mediante Acórdão DRJ/SPOII nº 17-15.667, de 02/08/2006, fls. 41/50, recorre a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário, fls.55/59.

Mediante Auto de Infração, fls. 14/17, formalizou-se exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, no valor total de R\$7.924,74, incluindo multa de ofício e juros de mora, estes últimos calculados até 24/02/2006.

A infração apurada pela autoridade fiscal, detalhada no Auto de Infração e no Termo de Constatação Fiscal, fls. 11/13, foi dedução indevida de despesas médicas. Ressalte-se que a multa de ofício foi exigida na sua forma qualificada, relativamente às despesas médicas, que o contribuinte procurou comprovar com recibos emitidos pela odontóloga Adriana Pizzo Gusson, em razão da existência de Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz homologada pelo Delegado da Receita Federal em Piracicaba/SP, conforme processo administrativo nº 13888.002283/2004-70 e de Ato Declaratório Executivo nº 47, de 27/10/2004, publicado no DOU de 29/10/2004, donde conclui-se que os recibos emitidos pela referida profissional até 31/12/2002 são imprestáveis e ineficazes para dedução da base de cálculo do IRPF.



Inconformado com a exigência, o contribuinte apresentou impugnação, fls. 28/30, que se encontra assim resumida no Acórdão recorrido:

O auto de infração lavrado foi baseado em suposição, uma vez que efetivamente utilizou e pagou pelas despesas médicas e odontológicas glosadas, conforme documentos idôneos acostados aos autos;

Os recibos ora apresentados contêm todas as características que exigia a legislação à época para qualificá-los como idôneos, sendo indevido e ilegal o lançamento do tributo devido a maior e das multas confiscatórias;

Por ocasião da primeira intimação, informou que não estava encontrando os recibos da declaração de 2001, mas este não foi o fundamento do auto de infração, mas, sim, a alegada Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz, que não tem o condão de desconstituir os fatos tributários válidos;

A Fazenda não comprovou com qualquer meio idôneo de prova, a ineficácia da declaração do contribuinte, mas partiu da suposta má fé;

Não pode a glosa ser feita sem a audiência do contribuinte, por ofender o princípio constitucional de que todos são inocentes até prova lícita em contrário e a de que não existe processo válido sem a oportunidade de defesa, o que inviabiliza o auto e as multas aplicadas injustamente e na modalidade agravada;

As multas de 75% e 150% são abusivas e implicam manifesto confisco, o que é vedado pelo ordenamento constitucional tributário brasileiro. Reproduz jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

A DRJ São Paulo/SP II julgou, por unanimidade de votos, procedente o lançamento e os fundamentos da decisão recorrida estão consubstanciados nas seguintes ementas:

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DE DEFESA. Concedida ao contribuinte ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos, tanto no decurso do procedimento fiscal como na fase impugnatória, não há que se falar em cerceamento do direito defesa.

GLOSA DE DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. SÚMULA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. A existência de "Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz" impede a utilização de recibos como elementos de prova de serviços prestados, quando apresentados isoladamente, sem apoio em outros elementos. Na falta de comprovação, por outros documentos hábeis, da efetiva prestação dos serviços médicos e do correspondente pagamento, é de se manter o lançamento, nos exatos termos em que efetuado.



DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. Mantidas as glosas de despesas médicas, quando não comprovada a efetividade dos serviços prestados e do seu pagamento.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%. A aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento da obrigação tributária.

MULTA QUALIFICADA. É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar caracterizado o intento doloso do contribuinte de se eximir do imposto devido.

Cientificado da decisão de primeira instância, por via postal, em 24/08/2006, Aviso de Recebimento – AR, fls. 54, o contribuinte apresentou, em 22/09/2006, Recurso Voluntário, fls. 55/59, no qual reproduz e reforça as alegações e argumentos da impugnação, acrescentado, no que tange à qualificação da multa de ofício, que nos autos não está evidenciado o dolo.

É o Relatório.

Voto

Conselheira NÚBIA MATOS MOURA, Relatora

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

A defesa afirma que não houve audiência prévia do contribuinte, de modo que entende caracterizado desta forma o cerceamento ao seu direito de defesa.

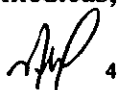
De imediato, cumpre esclarecer que o presente lançamento foi levado a efeito por autoridade competente e dado ao contribuinte o direito de defesa, no momento da apresentação da Impugnação e do Recurso Voluntário, que ora se analisa.

E mais, ao contrário do que afirma a defesa, durante o procedimento fiscal, o contribuinte foi intimado, conforme Termo de Intimação Fiscal, fls. 03/04, e Termo de Reintimação Fiscal, fls. 06, a apresentar comprovantes das despesas médicas declaradas, que evidenciassem a efetividade dos serviços prestados e o efetivo pagamento dos referidos valores, tais como cópias de cheques, extratos bancários e comprovantes de depósitos ou transferências bancárias.

Verifica-se, portanto, que houve a intimação prévia ao lançamento para apresentação de esclarecimentos, contudo, a despeito das referidas intimações, o contribuinte nada apresentou durante o procedimento fiscal, limitando-se a afirmar que estava encontrando dificuldade em localizar a documentação solicitada.

Nestes termos, afasta-se a preliminar de cerceamento do direito de defesa suscitado pelo contribuinte.

No mérito, verifica-se da Declaração de Ajuste Anual (DAA), ano-calendário 2000, exercício 2001, fls. 08/10, que o contribuinte pleiteou dedução de despesas médicas,



relativas aos seguintes beneficiários: Adriana Pizzo Gusson e Amhpla Participações S/C Ltda, nos valores de R\$10.000,00 e R\$700,00, respectivamente. A glosa relativa à profissional Adriana Pizzo Gusson foi lançada com multa qualificada em razão da existência de Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz, homologada pelo Delegado da Receita Federal em Piracicaba/SP, conforme processo administrativo nº 13888.002283/2004-70 e de Ato Declaratório Executivo nº 47, de 27/10/2004, publicado no DOU de 29/10/2004, dos quais infere-se que os recibos emitidos pela referida profissional até 31/12/2002 são inidôneos.

Na impugnação, o contribuinte apresentou cópia de dois boletos bancários, fls. 39, no valor de R\$59,78, cada um, cujas datas de pagamentos foram 17/01/2000 e 15/02/2000. Já no recurso o recorrente junta aos autos declaração, fls. 60, firmada em nome de Amhpla Cooperativa de Assistência Médica, dando conta de que o contribuinte pagou mensalidades de Plano Individual Amhpla Coletivo, no valor de R\$59,78, nos meses de janeiro a outubro de 2000.

Nestes termos, há de se considerar dedutível da base de cálculo do IRPF, o valor de R\$597,80, relativos aos pagamentos de mensalidades de plano de saúde, efetuados à Amhpla Cooperativa de Assistência Médica. Vale destacar que o contribuinte pleiteou dedução de R\$700,00 relativamente ao referido plano de saúde, de modo que permanece sem comprovação e, portanto, mantida a glosa da diferença, no valor de R\$102,20.

No que tange à glosa de despesas médicas, relativas à profissional Adriana Pizzo Gusson, o contribuinte afirma que o lançamento encontra-se calcado em mera suposição, uma vez que efetivamente utilizou e pagou pelas despesas odontológicas, conforme recibos idôneos, que acostou aos autos na fase de impugnação.

De pronto, cumpre ressaltar que os recibos emitidos pela odontóloga Adriana Pizzo Gusson foram investigados pela autoridade fiscal, 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 de cálculo 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. Ressalte-se que o imposto de renda tem relação direta com os fatos econômicos, de sorte que quando a um ato jurídico se segue a tributação, não quer dizer que se tribute aquele, mas sim o fenômeno econômico que está por detrás dele.

É oportuno citar o art. 333 do Código de Processo Civil:



Art. 333 O ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Conclui-se, portanto, que o ônus da prova recai sobre aquele que aproveita o reconhecimento do fato.

Desta forma, tem-se que no caso de deduções da base de cálculo do imposto de renda, que é o caso das despesas médicas, o ônus da prova da efetividade de tais despesas é do contribuinte, que se beneficia da dedução.

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 glosa de despesa médica, no valor de R\$10.000,00, relativa à profissional Adriana Pizzo Gusson.

Por fim, deve-se examinar as alegações do recorrente no que diz respeito à qualificação da multa de ofício, que foi aplicada conforme disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que se encontra assim redigido hoje, com a nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007:

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;

(...)

§ 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.

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, dispõem:

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, 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 artigos 71 e 72.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito doloso a qual acarreta a aplicação da multa qualificada, prevista no parágrafo 1º.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

A autoridade lançadora aplicou a multa de ofício, na sua forma qualificada, na glosa de despesas médicas relativas aos recibos emitidos por Adriana Pizzo Gusson, que foram objeto de Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz, que constitui prova suficiente de que o contribuinte utilizou-se de despesas médicas fictícias com o único objetivo de diminuir o valor do imposto de renda apurado na Declaração de Ajuste Anual. A Súmula não é indício e sim prova robusta do ilícito cometido pelo contribuinte.

Assim, sendo a multa qualificada prevista pela legislação de regência e uma vez terem sido apurados todos os pressupostos para sua aplicação, correto foi o seu lançamento.

No que concerne à alegação de que os percentuais da multa de ofício de 75% e 150% são confiscatório, cumpre salientar que é dever de todo contribuinte pagar o tributo que decorre de lei. A não realização do comportamento desejável e devido, ou seja, o não cumprimento de tal dever, implica em prejuízo a toda a sociedade.

Por isso tem o Estado o poder-dever de estabelecer mecanismos de coação, a fim de proteger os interesses da sociedade, e o faz através da imposição de penalidades inibidoras das ações ilícitas. Em matéria tributária, esta se consubstancia, basicamente, na instituição de multas pecuniárias, visando a evitar ou reparar o dano que lhe é conseqüente. A norma jurídica veiculadora da multa de ofício tem esta finalidade.

A vedação constitucional ao confisco aplica-se tão-somente à instituição do tributo (valor principal do crédito tributário), em nada limitando a instituição das sanções de caráter eminentemente repressivo, como é o caso das penalidades tributárias. A multa pecuniária, fixada pela lei em 75% e 150% do valor do tributo, é penalidade tributária, com evidente caráter repressivo, e sanções dessa ordem podem ser, até mesmo, expressamente confiscatória.

Portanto, mais uma vez, há de se concluir pela manutenção da multa de ofício, conforme consubstanciado no Auto de Infração.

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para afastar a preliminar de cerceamento do direito de defesa e, no mérito, restabelecer a dedução de despesa médica, no valor de R\$597,80.

 7

Sala das Sessões - DF, em 30 de julho de 2009.


NÚBIA MATOS MOURA