



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19647.014030/2007-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-002.050 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2020
Recorrente NEUDSON SOARES DOS SANTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2003

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

As Delegacias da Receita Federal de Julgamento - DRJ são órgãos de natureza colegiada e de deliberação interna, inexistindo previsão normativa para publicidade prévia de suas sessões de julgamento, bem como o acompanhamento pessoal da parte interessada ou de seu proposto durante a sua realização.

Quando assegurados o conhecimento pleno do procedimento administrativo e observados os prazos legais para que o contribuinte apresente as suas razões de defesa, no âmbito administrativo, não haverá cerceamento ao direito de defesa.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

As deduções de despesas da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. Quando regularmente intimado, deve o sujeito passivo demonstrar o seu efetivo pagamento.

MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE JUSTIFICATIVA. AUSÊNCIA.

Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, somente será aplicada quando for devidamente justificada e comprovada nos autos.

TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

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 Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, para reduzir o percentual da multa aplicada de 150% para 75%.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator

Participaram das sessões virtuais, não presenciais, os conselheiros Honório Albuquerque de Brito (Presidente), André Luís Ulrich Pinto, Marcelo Rocha Paura e Fabiana Okchstein Kelbert, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 11-23.728, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife (PE) DRJ/REC (e-fls. 201/211) que **manteve integralmente** o auto-de-infração, referente ao exercício de 2003 (e-fls. 6/10).

Abaixo, resumo do relatório do Acórdão da instância de piso:

(...)

9. Inconformado com a exigência, o contribuinte apresentou, em 03/01/2008, a impugnação de fls. 127 a 131, juntamente com a documentação de fls. 132 a 141, alegando, em síntese:

9.1 que o autuado forneceu recibos originais das despesas odontológicas e psicológicas pagas às Sras. Luciana Badaró Cruz e Sandra Lins Souza, respectivamente. No entanto, a autoridade fiscal efetuou as glosas dos valores totais dos recibos, face à constatação de que houve, por parte das profissionais citadas, a emissão de recibos inidôneos.

Que a Administração Pública, em obediência ao princípio da legalidade, previsto no art. 37 e no inciso II do art. 5º, ambos da CF/1988, não pode criar obrigações ou impor vedações, senão por determinação legal. Que a Constituição assegura aos administrados a garantia prevista no inciso XXXV do já mencionado artigo 5º da Carta, assegurando-lhes o livre acesso à justiça.

Ressalta a defesa que as ações fiscais levadas a efeito sobre as Sras. Sandra Lins Souza e Luciana Badaró Cruz, não guardam pertinência com o caso concreto, uma vez que tais profissionais exercem legalmente suas atividades. Que, se há aspectos duvidosos quanto à atuação das referidas profissionais, tais fatos não podem colocar em dúvida a autenticidade, física ou ideológica, dos recibos;

9.2 que, quanto ao recibo emitido pela Sra. Vera Lúcia Gomes Accioly, fonoaudióloga, afirma ser documento legal e hábil, contendo as formalidades inerentes à espécie, no qual a referida profissional comprova ter recebido do impugnante o valor ali descrito;

9.3 que, considerando a autenticidade formal e ideológica dos documentos apresentados, e o fato de não ser possível a caracterização da infração por meio de suposições ou de amostragens, entende serem indevidas as glosas efetuadas;

9.4 por fim, pede sejam restabelecidas as deduções pleiteadas, relativas ao exercício 2003, ano-calendário de 2002.

Consta do voto da relatoria de piso, especialmente o seguinte:

(...)

11. Foram glosadas, por indevidas, deduções a título de despesas médicas referentes à Sra. Luciana Badaró Cruz, odontóloga, no valor de **R\$ 8.500,00**, e à Sra. Sandra Lins Souza, psicóloga, no valor de R\$ 5.800,00, pleiteadas em sua declaração de ajuste do ano-calendário de 2002 (fls. 10 a 11).

Foi aplicada multa qualificada de 150% sobre as glosas efetuadas das mencionadas deduções.

12. Aditivamente, foi glosada a despesa, igualmente pleiteada na declaração de ajuste anual do ano-calendário de 2002 de fls. 10 a 11, referente à Sra. Vera Lúcia Gomes Accioly, fonoaudióloga, no valor de R\$ 5.700,00.

13. O contribuinte, em sua peça impugnatória, insurge-se contra as glosas efetuadas, fundamentando sua argumentação na apresentação, à fiscalização, de recibos que não teriam sido considerados, pela autoridade lançadora, hábeis e idôneos para comprovação das despesas médicas (fls. 15 a 20).

13.1 - Da análise dos autos verifica-se que a auditoria fiscal buscou, junto ao impugnante (Termos de fls. 12, 79, e 89 a 90), ainda em meados dos anos de 2004 e de 2005, informações e esclarecimentos relativos à comprovação da efetividade do pagamento e da prestação dos serviços.

14. Também foram efetuados esforços, junto às profissionais, Sras. Sandra Lins Souza e Luciana Badaró Cruz (Relatórios de Ação Fiscal de fls. 97 a 106v. e de fls. 107 a 118v., respectivamente), sem sucesso, para obtenção de elementos que pudessem confirmar a ocorrência das despesas, por meio de documentos que comprovassem a transferência de numerário (o desembolso de uma das partes e o recebimento, pela outra parte) e a realização do serviço (fichas de acompanhamento, laudos, exames, agenda de marcação de consulta, por exemplo).

15. Relativamente às despesas efetuadas junto às Sras. Sandra Lins Souza e Luciana Badaró Cruz, verifica-se que a fiscalização efetuou a glosa por estar convencida de que, embora os recibos estejam revestidos das formalidades legais, não retratam a situação concreta, pois teriam sido emitidos com a única finalidade de reduzir a base de cálculo do imposto de renda apurada pelo contribuinte.

Ou seja, os serviços não haviam sido prestados e os recibos seriam "graciosos".

15.1 - Procedendo-se a uma análise da documentação coletada, entende-se assistir razão à fiscalização em suas conclusões, pelas razões expostas a seguir.

15.2 - As razões das conclusões supracitadas, constam dos Relatórios de Ação Fiscal anexados ao processo, devendo ser destacadas para análise, neste *decisum*, as que considero mais relevantes.

E- Sra. Sandra Lins Souza (Relatório de Ação Fiscal de fls. 97 a 106v.):

(i) o número exorbitante de recibos emitidos pela referida profissional (mais de 4.000), nos anos—calendário fiscalizados de 2000 a 2003;

(ii) o número elevado de atendimentos psicológicos no domicílio dos pacientes, sem que ficasse provada — inclusive no caso presente — a efetiva necessidade de tais atendimentos, que consistem, segundo as normas do Conselho Federal de Psicologia, na impossibilidade de locomoção do paciente, por motivo de idade avançada, de saúde ou de ordem emocional, além da total falta de controle das datas, horários e valores, por parte da profissional, quando intimada pela fiscalização a prestar tais informações;

(iii) o fato de a profissional ter vínculo empregatício com Hospital dos Servidores do Estado — HSE até o ano de 2000 e com a Secretaria de Educação do Estado de PE. nos anos seguintes, cumprindo, nesta última, a carga horária de seis horas, o que torna humanamente impossível a realização de um número tão elevado de atendimentos particulares—mesmo levando-se em consideração a "flexibilidade do horário" por ela alegada — e ainda mais no domicílio dos supostos pacientes, quando envolve tempo de locomoção, e outros fatores peculiares a esse tipo de atendimento, devendo ser ainda observado que muitos desses terceiros informaram que os tratamentos psicológicos correspondentes eram ministrados a mais de uma pessoa da família;

(iv) a falta de comprovação do efetivo recebimento dos pagamentos dos supostos serviços, uma vez que tanto a profissional quanto os terceiros que utilizaram os recibos informaram que esses haviam sido realizados por meio de dinheiro em espécie, procedimento esse muito raro no mundo atual, a não ser nas cidades onde não existam instituições financeiras, ou caixas eletrônicos, além de não haver sido apresentado, pela primeira, o Livro Caixa que serviria de registro para tais operações;

(v) a incompatibilidade entre os preços por ela informados como praticados durante os anos de 2000 a 2003 — em média R\$ 300,00 e R\$ 500,00 por sessão — que chegam a ser até cinco vezes maiores que os limites superiores da Tabela Referencial de Honorários de Psicólogos.

(vi) a incompatibilidade entre os supostos valores recebidos pela profissional e os movimentados em suas contas bancárias, além da incompatibilidade entre os valores por ela recebidos do Governo do Estado de PE e as referidas movimentações, além da inexistência de sinais exteriores de riqueza decorrentes dos valores supostamente recebidos.

II - Sra. Luciana Badaró Cruz (Relatório de Ação Fiscal de fls. 107 a 118v.):

(i) a profissional, ao responder às intimações fiscais, "estranha" o volume de pessoas e valores apresentados, a título de serviços profissionais;

(ii) a falta de comprovação do efetivo recebimento dos pagamentos dos supostos serviços, uma vez que tanto a profissional quanto 90% das pessoas que utilizaram os recibos por ela emitidos informaram que esses haviam sido realizados por meio de dinheiro em espécie, procedimento esse muito raro, para não dizer estranho, no mundo atual, a não ser nas cidades onde não existam instituições financeiras, ou caixas eletrônicos, malgrado a alegação esdrúxula da Sra. Luciana de que "*há muito optou por não manter qualquer relacionamento bancário, sacando os valores diretamente nas entidades financeiras e pagando diretamente as suas obrigações em dinheiro.*";

(iii) a falta de documentação comprobatória, por parte de 100% das pessoas que utilizaram os recibos precitados, da efetiva transferência dos valores declarados como pagos, o que contrasta com a afirmação acima, da Sra. Luciana, de que sacava os valores diretamente nas entidades financeiras;

(iv) falta de apresentação, por parte da Sra. Luciana, dos Livros-Caixa dos anos de 2000 a 2003, das fichas odontológicas das pessoas e dos seus dependentes, a quem teria prestado serviços odontológicos e de que teria recebido os rendimentos, da documentação contendo informações do nome dos pacientes e dos procedimentos odontológicos realizados, documentação comprobatória da compra dos materiais odontológicos utilizados nos serviços prestados, relação de equipamentos odontológicos disponíveis no consultório no ano-calendário de 2000;

(v) a enorme discrepância entre os supostos valores recebidos pela profissional e os movimentados em suas contas bancárias.

15.3 - Vê-se assim, que a razão da glosa das despesas em discussão foi o conjunto dos indícios como os acima enumerados, que levaram a fiscalização a não considerar como hábeis para a comprovação das despesas médicas utilizadas pelos contribuintes — entre os quais o ora impugnante — como dedução a tal título, nas suas declarações de ajuste anual do IRPF, os recibos emitidos pelas referidas profissionais.

15.4 - Reitere-se que essas informações estão bem explicitadas nos Relatórios de Ação Fiscal de fls. 97 a 106v. e de fls. 107 a 118v., tendo o contribuinte tomado ciência de ambos.

15.5 - Às fls. 83, constam as informações prestadas pelo fiscalizado, no curso da ação fiscal, relativamente à dedução pleiteada junto à Sra. Sandra Lins Souza, psicóloga, e, às fls. 95 a 96, relativamente à Sra. Luciana Badaró Cruz, odontóloga.

15.6 - Em ambos os casos, o fiscalizado esclarece que ele próprio foi o beneficiário dos tratamentos, e declara haver pago a totalidade dos valores correspondentes aos recibos, em espécie. Não logrou apresentar quaisquer documentos complementares, relativos a exames, fichas de acompanhamento e receituário.

15.7 - Os endereços citados como locais de atendimento teriam sido:

(i) Rua Luiz de Barbalho, nº 127, apt. 401, Derby, para a Sra. Sandra Lins Souza, psicóloga.

Ocorre que, neste local, segundo consta do Relatório de fls. 101v. e 102, residiam a Sra. Sandra Lins Souza, juntamente com sua genitora. De acordo com informações prestadas pelo síndico do edifício, o local destina-se à moradia de 24 famílias, não havendo conhecimento ou autorização condominial para funcionamento de consultório para atendimento psicológico no apartamento 401.

(ii) Av. Francisco Alves Leite, nº 325, sala 306, Ilha do Leite, para a Sra.

Luciana Badaró Cruz.

Conforme descrito às fls. 113v. a 114v. do Relatório Fiscal, o contrato de locação, firmado entre a proprietária do imóvel acima identificado, e a Sra. Luciana Badaró Cruz, contém informações inconsistentes relativamente à utilização do local onde deveria ter funcionar o consultório da dentista.

15.8 - Em sua peça impugnatória, o defendente reitera que se submeteu aos serviços odontológicos e psicológicos prestados pelas profissionais.

15.9 - No entanto, o contribuinte silencia quanto aos endereços de atendimento, mesmo tendo tomado conhecimento, por meio dos Relatórios referentes às Sras. Sandra Lins Souza e Luciana Badaró Cruz, da inviabilidade de utilização desses locais, para fins de prestação de serviços psicológicos e odontológicos.

16. Relativamente à despesa com a Sra. Vera Lúcia Gomes Accioly, fonoaudióloga, informa o contribuinte que se submeteu, efetivamente, aos serviços prestados pela profissional, apresentando o recibo de fls. 20, no valor de R\$ 5.700,00.

16.1 — Em sua impugnação de fls. 127 a 131, o defendente se limita a afirmar que a apresentação do recibo é suficiente para garantir a admissibilidade da dedução pleiteada, sem acrescentar qualquer documentação que possa comprovar a efetividade da prestação dos serviços e dos correspondentes pagamentos que, segundo a defesa, foram efetuados em espécie.

17. Da documentação contida nos autos, verifica-se que as deduções pleiteadas, totalizando R\$ 20.000,00, relativas a odontólogo, psicólogo e fonoaudiólogo, no ano-calendário de 2002, encontram-se lastreadas, única e exclusivamente, no fornecimento de recibos.

18. A legislação tributária determina que são hábeis, para fins de comprovação das deduções pleiteadas, os recibos emitidos pelos profissionais beneficiários dos pagamentos, que atendam aos requisitos do inciso III do § 1º do art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999), abaixo transcrito:

(...)

23. Em suma, ao contrário do que afirma o impugnante, não houve lesão ao princípio constitucional da legalidade, uma vez que a própria lei, por meio do Decreto-Lei acima transcrito e recepcionado pela CF/1988, obriga a comprovação ou justificação, ajuízo da autoridade lançadora.

24. Quanto à alegação de que as glosas efetuadas se fundamentam em legislação que fere os princípios constitucionais tributários, deve-se esclarecer que tais princípios, a exemplo do Princípio da Legalidade, são limitações impostas pelo legislador constituinte ao legislador ordinário. Não se pode, portanto, dizer que esses princípios estejam direcionados à Administração Tributária, que a todos se submete, em razão do Princípio da Legalidade, não podendo se esquivar da aplicação de lei editada conforme o processo legislativo constitucional.

Em síntese, não compete à instância administrativa a análise sobre a constitucionalidade de dispositivo legal.

25. Concluindo, os fatos constatados pela fiscalização, considerados conjuntamente, constituem-se em indícios veementes da inexistência da prestação dos serviços e dos correspondentes pagamentos, condição esta que a lei impõe como necessária para fins da dedução pleiteada, devendo ser mantidas as glosas no que se refere aos valores informados a título de despesas médicas para as profissionais Luciana Badaró Cruz, Sandra Lins Souza e Vera Lúcia Gomes Accioly.

(...)

Em sede de recurso administrativo, (e-fls. 217/248), o recorrente, basicamente, repisa os argumentos de sua peça impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo à sua análise.

Matéria em Julgamento

A matéria em julgamento no presente recurso voluntário é a ***glosa sobre as deduções de despesas médicas no valor total global de R\$ 20.000,00.***

Preliminar

Do cerceamento ao exercício do direito à ampla defesa

O recorrente afirma, em síntese, que não recebeu qualquer notificação quanto a hora e o local da realização da sessão de julgamento da impugnação apresentada em face do Auto de Infração contra si lavrado, para que pudesse exercer seu direito a ampla defesa, por esse motivo entende que foi cerceado o seu direito de estar presente e assistir a sessão de julgamento do seu interesse, ou se fazer representar por advogados, bem como, apresentar memoriais e/ou sustentação oral, além de outros atos necessários àquele exercício do direito a ampla defesa.

Em atenção aos argumentos expendidos pela contribuinte, informamos que as Delegacias da Receita Federal de Julgamento – DRJ, são órgãos de natureza colegiada e de ***deliberação interna***, conforme previsto pelo inciso I, do artigo 25 do Decreto 70.235/72, in verbis:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de ***deliberação interna*** e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal;

O julgamento de 1ª instância está disciplinado dos artigos 27 a 36 do Decreto 70.235/72, in verbis:

Do Julgamento em Primeira Instância

Art. 27. Os processos remetidos para apreciação da autoridade julgadora de primeira instância deverão ser qualificados e identificados, tendo prioridade no julgamento aqueles em que estiverem presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária

ou de elevado valor, este definido em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Parágrafo único. Os processos serão julgados na ordem e nos prazos estabelecidos em ato do Secretário da Receita Federal, observada a prioridade de que trata o *caput* deste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

§ 2º A existência no processo de laudos ou pareceres técnicos não impede a autoridade julgadora de solicitar outros a qualquer dos órgãos referidos neste artigo.

§ 3º Atribuir-se-á eficácia aos laudos e pareceres técnicos sobre produtos, exarados em outros processos administrativos fiscais e trasladados mediante certidão de inteiro teor ou cópia fiel, nos seguintes casos: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) quando tratarem de produtos originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação;

(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) quando tratarem de máquinas, aparelhos, equipamentos, veículos e outros produtos complexos de fabricação em série, do mesmo fabricante, com iguais especificações, marca e modelo. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 32. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

§ 1º (Revogado pela Lei nº 12.096, de 2009)

§ 2º (Incluído pela Lei nº 10.522, de 2002) (Vide Adin nº 1.976-7)

§ 3º O arrolamento de que trata o § 2º será realizado preferencialmente sobre bens imóveis. (Incluído pela Lei nº 10.522, de 2002)

§ 4º O Poder Executivo editará as normas regulamentares necessárias à operacionalização do arrolamento previsto no § 2º. (Incluído pela Lei nº 10.522, de 2002)

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.

§ 1º O recurso será interposto mediante declaração na própria decisão.

§ 2º Não sendo interposto o recurso, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade.

Art. 35. O recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção.

Art. 36. Da decisão de primeira instância não cabe pedido de reconsideração.

Conforme se pode ver não existe previsão legal para que seja dado ao interessado publicidade prévia da data do julgamento da impugnação, bem como, para acompanhamento pessoal pela parte ou preposto durante as sessões de julgamento.

Observamos, ainda, que o interessado foi devidamente cientificado da autuação (e-fls. 178) e Acórdão DRJ (e-fls. 213), bem como, lhe foi assegurado seus prazos de defesa e recurso, conforme previsto no Decreto 70.235/72.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência

(...)

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Finalmente em relação a pertinência sobre discussão de legalidade ou constitucionalidade das leis no âmbito administrativo, como condição ao exercício da ampla defesa (e-fls. 245/248), a despeito das argumentações promovidas pelo recorrente. Informo que a este Conselho não compete se pronunciar sobre este assunto, conforme Súmula nº 2, abaixo transcrita:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por todo o exposto, ***rejeito a preliminar de cerceamento de defesa.***

Mérito

Da ausência de demonstração inequívoca da ocorrência do fato gerador do imposto

O recorrente em sua defesa alega, em síntese, que os recibos legalmente apresentados para dedução de despesas médicas foram glosados com respaldo em fatos

pertinentes a procedimentos fiscais instaurados contra as profissionais Sandra Lins Souza e Luciana Badaró Cruz, trazendo “emprestados” dos referidos relatórios fiscais os fundamentos para justificar a suposta inidoneidade dos recibos, escorreiamente por ele deduzidos.

Entende que são impertinentes e ilegais as suposições de inidoneidade dos recibos levantadas pelo Fisco, em face das citadas profissionais responderem por suposta emissão de recibos inidôneos a terceiros.

Aduz que não guardam qualquer pertinência com este caso concreto, as ações fiscais sobra àquelas profissionais, pois prestaram serviços ao sujeito passivo, tendo recebido, efetivamente, a remuneração cobrada emitindo os correspondentes recibos. A constatação de aspectos duvidosos quanto a inúmeros recibos emitidos pelas citadas senhoras não tem o condão de, por tal fato genérico e destituído de respaldo probatório, colocar em dúvida a autenticidade física ou ideológica dos recibos, legalmente deduzidos e apresentados pelo impugnante.

De início, convém reproduzir trechos da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, constante do respectivo auto-de-infração (e-fls. 7):

Intimado a apresentar os comprovantes de pagamentos de despesas médicas (fls. 12 e 13; 79 a 81 e 89 a 92) o contribuinte entregou a documentação de fls. 15 a 26; 28 a 78; 83 a 88 e 94 a 96).

Em decorrência da ação fiscal levada a efeito sobre as contribuintes Sandra Lins Souza, psicóloga, e Luciana Badaró Cruz, cirurgiã-dentista, e com base nos fatos descritos nos respectivos Relatórios de Ação Fiscal de fls. 97 a 106 e de fls. 107 a 118, que integram o presente Auto de Infração, foi constatado que houve, por parte dessas profissionais, emissão de recibos inidôneos, relativos a tratamentos psicológicos/odontológicos, fornecidos a diversas pessoas físicas, entre elas o contribuinte autuado, que os utilizaram com o fim de reduzir a base de cálculo do imposto de renda pessoa física nas retrocitadas DIRPF.

Diante do exposto, foi procedida a glosa das deduções das referidas despesas com tratamentos psicológicos e/ou odontológicos, consolidadas no demonstrativo abaixo, indevidamente pleiteadas pelo contribuinte, ocorrendo, em tese, crime contra a ordem tributária, gerando Representação Fiscal para Fins Penais. Tal conduta enseja também a aplicação da multa qualificada de 150% prevista no art. 44, § 10, da Lei 9.430/96:

Em relação ao pagamento da despesa com a fonoaudióloga Vera Lucia G Acicioly, essa foi excluída vez que o contribuinte não comprovou o efetivo pagamento. Para se gozar da dedução pleiteada com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo, sem vinculação do efetivo pagamento ou da efetiva prestação de serviços.

Constou do relatório da respectiva Representação Fiscal para Fins Penais processo administrativo nº 19647.014034/2007-99 (e-fls. 3):

Tal glosa decorreu da constatação de que não houve o efetivo pagamento pelos serviços odontológicos e psicológicos correspondentes, nem tampouco houve a efetiva prestação dos referidos serviços, tudo como descrito nos Relatórios de Encerramento de Ação Fiscal de fls. 99 a 120, os quais fazem parte integrante do Auto de Infração acima mencionado.

Bem, o ponto de discordância resume-se, pode-se assim dizer, à necessidade de o contribuinte comprovar, após regularmente intimado, a transferência do numerário em função das despesas com profissionais da área médica de que pretendeu se valer por meio de recibos apresentados à Fiscalização.

Antes de iniciarmos a análise deste caso concreto, recomendável a transcrição da base legal para dedução de despesas dessa natureza que está na alínea "a" do inciso II do artigo 8º da Lei 9.250/95, regulamentada no artigo 80 do RIR/99:

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os 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 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

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;

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 Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;*

(...) (grifou-se)

Complementando a necessidade dessa comprovação, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, em seu art. 73, dispõe que:

Art. 73. Todas as deduções ***estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora*** (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

§ 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, ***poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte*** (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º). (grifou-se)

Veja que a legislação estabeleceu a hipótese de a autoridade lançadora requerer documentos adicionais para a comprovação da efetiva realização dessas despesas, se assim entender necessário.

Em regra, a apresentação de recibos como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1º, III, do RIR/1999, ***pode ser considerada suficiente, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame.***

Havendo qualquer dúvida quanto às deduções declaradas pelo contribuinte, a autoridade lançadora, tem não só o direito mas também o dever de exigir provas adicionais da efetividade da prestação dos serviços.

Cabe esclarecer que os recibos, porquanto manifestações unilaterais, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos, como pretende a recorrente.

Os recibos e as declarações de pagamento contêm uma declaração de fato, o que faz com que ***tenham aptidão para provar a declaração, mas não o fato declarado***, conforme dicção do parágrafo único do art. 408 do CPC:

“Art. 408. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato.”

Esse dispositivo legal também esclarece que os recibos e as declarações de pagamento presumem-se verdadeiros somente em relação àqueles que participaram do ato.

O vigente Código Civil (CC - Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002) também disciplina o limite da presunção de veracidade dos documentos particulares e seus efeitos sobre terceiros:

“Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.

(...)

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público. (grifos nossos)

Em síntese, como não há presunção de veracidade do recibo, perante o Fisco, a este documento atribui-se ordinário valor probatório.

Desta forma, entendo que as despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, e se limitam, sim, a serviços comprovadamente realizados quando objeto de indagação pela autoridade fiscal, a partir de dúvida razoável, bem como a pagamentos especificados e comprovados.

No presente caso não se afigura irregular, nem desarrazoada, ***na verdade é necessária e imprescindível*** a exigência, por parte da autoridade lançadora, da comprovação de pagamento das despesas médicas.

Constam nos autos recibos (e-fls. 20/25) e extratos bancários do interessado (e-fls. 33/110), com os quais o interessado tenciona fazer prova da prestação de serviços médicos.

Da análise de toda a documentação acostada, entendo que os recibos e extratos apresentados, por si só, neste caso particular, ***não são suficientes para comprovar a efetividade da prestação de serviços.***

Ressalto que o interessado ***não apresentou ou especificou qualquer outro elemento, diretamente vinculado àquelas profissionais*** que pudessem dar convicção a este julgador da efetiva prestação dos serviços por ela prestados, como por exemplo exames laboratoriais ou de imagens realizados, prontuários e/ou fichas de acompanhamento médico, entre outros possíveis.

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, especialmente da descrição dos fatos e enquadramento legal e do constante na respectiva RFFP, considero que o recorrente ***não logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços médicos*** e, neste caso, ***mantenho as glosas sobre as respectivas deduções***, alinhando-me à conclusão da decisão de piso.

Da ausência de motivação no agravamento da multa

Assevera o interessado que a qualificação da multa não foi devidamente motivada pela autoridade lançadora, sendo, portanto, descabida. Infere que da leitura dos Termos e do Auto-de-infração que a glosa aplicada se deu sob a égide de que, as referidas profissionais, respondem em Procedimentos Fiscais pela suposta emissão, a terceiros, de inúmeros recibos; sendo aplicada ao Recorrente a multa agravada à razão de 150%, do valor do tributo. Afirma que claramente o texto normativo de aplicação desta penalidade requer a ocorrência de pelo menos um dos elementos definidos como dolo; fraude; ou conluio, sendo indispensáveis a produção de provas para a sua devida aplicação, fato que não se evidencia nos autos, pois a autoridade fiscal em nenhum momento prova ou faz menção a qual ou quais hipóteses teria incorrido o Recorrente.

Sobre o tema, cumpre apresentar os dispositivos legais que regulamentam a matéria (conforme legislação em vigor à época dos fatos):

Lei nº 9.430/96

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 nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (grifei)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

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

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.

Desse modo, a multa de 150% terá aplicação sempre que, em procedimento fiscal, a autoridade lançadora reunir elementos que a convençam da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade de que esteja indicado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade, é pressuposto de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502/64, ou seja, a vontade de obtenção de um fim em desacordo com o ordenamento jurídico ao se praticar determinada conduta. Ou ainda, nos termos do inciso I do art. 18 do Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848, de 7/12/1940), é doloso o crime quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

Assim, a autoridade fiscal deve estar convencida e apresentar os motivos que a convenceram de que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado ao fim de suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

No presente caso, entendo que não ficou devidamente demonstrado / comprovado pela autoridade lançadora o evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo que justifique a qualificação da penalidade.

Desta forma entendo que ***assiste razão ao interessado*** quanto a este ponto.

Isto posto, voto no sentido de que ***seja revista a multa aplicada no patamar de 150%, para o percentual de 75%.***

Da não incidência de juros moratórios enquanto pendente de apreciação de recurso administrativo e da imprestabilidade da atualização dos créditos tributários pela taxa Selic

Sem adentrar nos argumentos expendidos pelo interessado referente a este tema, informamos que o assunto é objeto da Súmula nº 4 deste Conselho:

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 Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Portanto, ***não há reparos a serem feitos*** em relação aos juros moratórios aplicados na presente autuação.

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar arguida e, no mérito, **DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reduzir o percentual da multa aplicada de 150% para 75%.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura