



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003018/2003-73  
Recurso nº. : 141.043  
Matéria : IRPF – Ex(s): 2000 e 2001  
Recorrente : MANOEL LOPES SERRANO  
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-CAMPO GRANDE/MS  
Sessão de : 14 de abril de 2005  
Acórdão nº. : 104-20.618

**IRPF – DEDUÇÕES - ÔNUS DA PROVA** - Compete ao sujeito passivo *comprovar, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade dos serviços prestados e dos correspondentes pagamentos referentes a deduções pleiteadas na declaração. A não comprovação, nos termos acima referidos, autoriza a glosa das deduções.*

**MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – INOCORRÊNCIA** - A qualificação da penalidade só e cabível quando caracterizado o evidente intuito de fraude, mediante identificação de uma ação deliberada e específica por parte do sujeito passivo com o propósito de esconder ou retardar o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência do fato gerador ou, ainda, de excluir ou modificar as suas características. A simples dedução de despesas que, quanto intimado, o Contribuinte não comprova, não caracteriza evidente intuito de fraude.

**IRPF - MULTA AGRAVADA** - Caracterizado nos autos que o Contribuinte, reiteradamente intimado a prestar esclarecimentos sobre dados informados em suas Declarações de Ajuste Anual, não atendeu a essas intimações, é devida a exigência da multa agravada, no caso de lançamento de ofício.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **MANOEL LOPES SERRANO**.

**ACORDAM** os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **DAR** provimento **PARCIAL** ao recurso, para restabelecer as despesas com instrução e desqualificar a penalidade, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003018/2003-73  
Acórdão nº. : 104-20.618

*Maria Helena Cotta Cardozo*  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
PRESIDENTE

*Pedro Paulo P. Barbosa*  
PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 JUN 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, MEIGAN SACK RODRIGUES, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003018/2003-73  
Acórdão nº. : 104-20.618

Recurso nº. : 141.043  
Recorrente : MANOEL LOPES SERRANO

## RELATÓRIO

MANOEL LOPES SERRANO, Contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 075.742.584/49, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 52/57, prolatada pela DRJ/CAMPO GRANDE/MS recorre a este Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 67/73.

### **Auto de Infração**

Contra o Contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 12/19 para formalização de exigência de crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física no montante total de R\$ 26.899,87, incluindo multa de ofício e juros de mora, estes calculados até 29/08/2003.

As infrações apuradas estão assim descritas no Auto de Infração:

01) DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE – PREVIDÊNCIA OFICIAL DEDUZIDA INDEVIDAMENTE – Por absoluta falta de comprovação, procede-se à glosa das deduções a título de contribuição à previdência oficial, aplicando-se a multa agravada prevista no art. 44, inc. I e § 2º da Lei nº 9.430/96 e art. 70 da Lei nº 9.532/97, nos valores a seguir indicados.

02) DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE – DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTE – Por falta de apresentação de comprovantes





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003018/2003-73  
Acórdão nº. : 104-20.618

idôneos da existência de dependentes que propiciem a dedução dos valores indicados pelo contribuinte, se procede à glosa desses valores, aplicando-se a multa agravada prevista no art. 44, inc. I e § 2º da Lei nº 9.430/96 e art. 70 da Lei 9.532/97, a seguir indicados.

03) DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE – DESPESAS MÉDICAS DEDUZIDAS INDEVIDAMENTE – No tocante aos pagamentos feitos a título de despesas de saúde, o contribuinte deixou e apresentar recibos, bem como elementos adicionais, que comprovassem a enfermidade ou condição que ditassem a necessidade de tratamento, a efetiva prestação do serviço e o efetivo pagamento.

Por se tratarem de valores muito expressivos, apenas eventuais recibos que viessem ser apresentados pelo contribuinte não poderiam ser aceitos para embasar a dedução. Haveria necessidade de elementos que esclarecessem os tipos de procedimentos realizados, a necessidade deles e o efetivo pagamento dos serviços realizados.

A dedução pleiteada deveria basear-se em documentos hábeis e idôneos, que deveriam ser apresentados ao Fisco, para análise, após a intimação feita para isso. Somente assim seriam os valores a eles correspondentes aceitáveis como dedutíveis da base de cálculo do Imposto de Renda da pessoa física. O lançamento de valores sem quaisquer comprovantes das condições que levaram aos dispêndios e sem base documental configura evidente intuito de fraude, tipificando a intenção dolosa de evitar a ocorrência de fato gerador da obrigação tributária e, conseqüentemente, de deixar de recolher o imposto devido à Fazenda Nacional.

(...)

Tendo em vista o exposto, procedeu-se a glosa das deduções com despesas médicas, correspondentes aos pagamentos feitos a título de despesas de saúde, nos anos-calandário de 1998 e 1999, aplicando-se a multa qualificada prevista no art. 44, inciso II, da



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003018/2003-73  
Acórdão nº. : 104-20.618

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com o agravamento do § 2º do mesmo artigo, em razão de que será feita Representação Fiscal para fins penais em cumprimento ao disposto nas Portarias SRF nº 2.752, de 11 de outubro de 2001, e nº 1.279, de 13 de novembro de 2002.

**04) DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE – DESPESAS COM INSTRUÇÃO DEDUZIDA INDEVIDAMENTE –** Não tendo sido apresentados comprovantes idôneos das despesas com instrução que propiciam a dedução dos valores indicados pelo contribuinte, se procede à glosa desses valores, aplicando-se a multa agravada prevista no art. 44 inc. I e § 2º da Lei nº 9.430/96 e art. 70 da Lei nº 9.532/97, a seguir indicada.

### **Impugnação**

Inconformado com a exigência, o Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 32, acostada dos documentos de fls. 33/39, formulada, singelamente, nos seguintes termos:

"MANOEL LOPES SERRANO, brasileiro, casado, residente e domiciliado nesta cidade à Rua Socó nº 8 – Recanto dos Pássaros, portador do CPF de nº 075.742.584-49, vem através de seu procurador, sr. RICARDO OLIVEIRA ZWARG, casado, contador, residente e domiciliado nesta cidade à Rua Galo da Serra nº 202 – bairro Otávio Pécora, portador do CPF nº 024.762.231-15, IMPUGNAR O VALOR PARCIAL DA CAUSA, que conta no Auto de Infração de nº 0140100/00265/03 em R\$ 7.861,88 /sete mil, oitocentos e sessenta e um reais e oitenta e oito centavos), face às seguintes razões:

Apresentamos em anexos, declarações que comprovam as despesas médicas constantes das declarações do Imposto de Renda, bem como a certidão de casamento e nascimento e Histórico Escolar para comprovar o gasto com dependentes e despesas com instrução."

### **Decisão de primeira instância**





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003018/2003-73  
Acórdão nº. : 104-20.618

A DRJ/CAMPO GRANDE/MS julgou procedente em parte o lançamento nos termos das ementas a seguir reproduzidas:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF  
Ano-calendário: 1999, 2000

**Ementa: GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS.** Cabível as deduções de despesas médicas, se comprovado através de recibos dos profissionais correspondentes que realmente houver a prestação dos serviços.

**DEDUÇÕES DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO. COMPROVAÇÃO.** As despesas com instrução são dedutíveis no montante estabelecido pela legislação tributária vigente se devidamente comprovadas.

**DEPENDENTES**

Para provar a condição de dependente para fins de dedução do IRPF necessário se faz apresentar documentos que comprovem inequivocamente esta condição.

**Lançamento Procedente em Parte"**

A Turma Julgadora de primeira instância acolheu em parte as alegações da defesa, nos seguintes termos: "deve-se restabelecer o valor glosado como dedução com dependentes de R\$ 2.160,00 em 1999 e R\$ 2.160,00 em 2000, com a redução do imposto lançado de R\$ 594,00 (2.160,00 x 27.5%), em cada ano, mantendo-se os demais valores lançados."

**Recurso**

Não se conformando com a decisão de primeiro grau, da qual tomou ciência em 26/04/04 (fls. 64), o Contribuinte apresentou o recurso de fls. 67/73, onde sustenta, inicialmente, com base no art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, que o ônus da prova da acusação é do fisco. Diz o Recorrente:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003018/2003-73  
Acórdão nº. : 104-20.618

"Posto isto, tem-se que toda legislação pretérita tende a inverter o ônus da prova não mais se aplica nas exigências fiscais, operando-se o direito, agora, de forma democrática, onde o ônus da prova incumbe a quem alega (CPC art. 333,I). O recorrente apresentou os recibos dos profissionais, como lhe manda o art. 8º da Lei 9.250/95, enquanto que a fiscalização, sem suporte jurídico, ou seja, contrariando o comando legal que lhe determina provar a existência do ilícito, perverte o preceito legal e insiste que o sujeito passivo produza provas inexistentes no direito. A prova que incumbia ao recorrente produzir ele a faz. O julgador *a quo* atesta a existência das provas determinadas pela lei em seu relatório e voto. Cabia e cabe, à autoridade fiscal, se não a aceitasse, a prova de sua imprestabilidade, jamais exigir provas inexistentes, pois, o direito tributário não a elenca. Essa exigência além de injusta é ilegal.

Após outras considerações na mesma direção, afirma o Recorrente que os recibos apresentados referem-se a serviços efetivamente realizados, "tanto que seus emitentes não se furtaram a declarar a efetividade dos serviços, colocando-se sob alcance da fiscalização caso esses valores não estejam tributados em suas declarações de rendimentos."

Com relação à glosa das deduções a título de despesas com instrução, o Contribuinte junta para fazer prova dos pagamentos realizados nos anos de 1999 e 2000, recibos de emissão de Instituição de Ensino Latino Americano de Campo Grande (MS), CNPJ 01.900.343/0001-75, nos valores, respectivamente, de R\$ 1.836,00 e R\$ 1.782,00.

O Recorrente insurge-se, ainda, contra a multa qualificada a qual, afirma, não tem sustentação da lei ou na doutrina. Aduz que o Fisco lastreou-se em indícios para afastar as provas apresentadas pelo sujeito passivo, quando deveria comprovar a imprestabilidade desses documentos.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003018/2003-73  
Acórdão nº. : 104-20.618

Aduz, ainda, que a decisão contempla dispositivos legais que não têm pertinência com os fatos, "já que contrários às provas dos autos". Complementa afirmando que as intimações exigiam documentos que a lei não exige que os profissionais da saúde forneçam a seus pacientes, logo, afirma, não havia como cumprir as intimações.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive script.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003018/2003-73  
Acórdão nº. : 104-20.618

VOTO

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido.

Não há argüição de nenhuma preliminar.

Cumprе assinalar, inicialmente, que, subsiste o litígio apenas em relação às infrações relativas a parte das deduções de despesas médicas e de despesas com instrução. O Contribuinte não impugnou o lançamento referente à infração glosa de dedução a título de previdência oficial e teve acolhidas pela decisão de primeira instância suas alegações relativas à infração dedução de dependentes.

Sobre a glosa de despesas médicas o Recorrente insurge-se contra as conclusões da decisão de primeira instância que não acolheu as declarações apresentadas pelo Recorrente como prova dos efetivos pagamentos das despesas médicas, considerando que as declarações deveriam ser corroboradas por outros documentos que atestassem a efetividade da prestação dos serviços.

Aduz o Recorrente que tal conclusão não tem amparo legal pois implica em exigir comprovação que a lei não autoriza. Argumenta que caberia ao Fisco comprovar, diante das declarações apresentadas, que os serviços não foram efetivamente prestados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003018/2003-73  
Acórdão nº. : 104-20.618

Inicialmente, cumpre destacar que não assiste razão ao impetrante quando sustenta que, no presente caso, caberia ao Fisco comprovar que os serviços não foram efetivamente prestados e pagos. A legislação é clara quando condiciona a dedução à sua comprovação por parte dos contribuintes. É o que reza o art. 73 do Decreto nº 3.000, de 1999 cuja matriz legal é o Decreto-lei nº 5.844, de 1943, *verbis*:

"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)."

Portanto, caberia ao Contribuinte comprovar a efetividade da prestação dos serviços e de seu pagamento. Não se trata, portanto, de inverter o ônus da prova como afirma o Recorrente.

No presente caso, o que se tem é que a fiscalização, insistentemente, intimou o Contribuinte a comprovar os pagamentos e a efetividade da prestação dos serviços, considerando a desproporção entre os rendimentos declarados e as deduções pleiteadas, sem que o Contribuinte tenha esboçado qualquer movimento no sentido de apresentar essa comprovação.

Na fase impugnatória limita-se o defendente a apresentar declarações, em termos genéricos e datadas de 2003, em que determinadas pessoas teriam recebido do Recorrente "por serviços odontológicos diversos". Sequer há indicação de que tipo de serviços foram prestados e em quem foram prestados.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003018/2003-73  
Acórdão nº. : 104-20.618

Diante das circunstâncias deste processo, entendo que os documentos de fls. 33/35 são insuficientes para lastrear a dedução pleiteada. Considerando as intimações da Fiscalização, não atendidas, caberia ao Contribuinte, na fase impugnatória, apresentar, no mínimo, os documentos ali solicitados. Isto é, além dos recibos, comprovação cabal da natureza dos serviços prestados e em quem foram eles prestados ou, ainda, da efetividade do próprio pagamento. Sem isso, entendo deve ser mantida a glosa.

Não vislumbro, por outro lado, fundamentos para a qualificação da penalidade. Noto que o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 remete aos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964. Ei-los:

**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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

**Art . 73.** Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Ora, a autuação não demonstra a ocorrência de nenhuma das hipóteses referidas nos artigos acima transcritos. Tal situação se caracterizaria apenas pela identificação de uma ação deliberada do Contribuinte no sentido de ocultar a ocorrência do





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003018/2003-73  
Acórdão nº. : 104-20.618

fato gerador ou reduzir o imposto devido. O simples pleito de uma dedução de despesa a qual não comprova não caracteriza a situação referida na lei.

Assim, embora essa questão não tenha sido argüida expressamente pelo defendente, deve ser levantada de ofício.

Quanto às despesas com instrução, o Contribuinte apresenta os recibos de fls. 74/75 que comprovam os pagamentos desses serviços. Apesar da singeleza desses documentos, considero-os suficientes, juntamente com os documentos de fls. 37 e 39, para comprovar a efetividade da despesa.

Finalmente, quanto às alegações da defesa contrárias ao agravamento da multa, cumpre, inicialmente, para maior clareza, distinguir agravamento de qualificação da penalidade. A qualificação, no caso decorre da identificação de evidente intuito de fraude, e tem por fundamento o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996; já o agravamento decorre do não atendimento por parte do Contribuinte de intimações e tem por fundamento o § 2º do mesmo artigo 44. No caso, houve agravamento da penalidade em relação a todas as infrações, porém só houve qualificação da penalidade em relação à infração glosa de despesas médicas.

Portanto, considerando que já me manifestei pelo afastamento da qualificação da penalidade, restaria considerar apenas a pertinência do agravamento. Eis o que diz o mencionado § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

"§ 2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II do *caput* passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente."





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.003018/2003-73  
Acórdão nº. : 104-20.618

Ora, a situação está claramente configurada nos autos. O Contribuinte foi reiteradamente intimado e não atendeu as intimações. Devido, portanto, o agravamento da penalidade.

Ante todo o exposto, VOTO no sentido de DAR provimento parcial ao recurso para restabelecer a dedução da despesa com instrução e reduzir a multa, em relação à infração, glosa de despesas medicas, para o percentual de 112,5%.

Sala das Sessões (DF), em 14 de abril de 2005

  
PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA