



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

**Processo nº** 10660.721272/2010-15  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-005.163 – 2<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 07 de maio de 2019  
**Matéria** IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF  
**Recorrente** OZANY PEREIRA BARBOSA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

DECADÊNCIA.

Na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a decadência deve ser apurada conforme a regra geral do inciso I do artigo 173 do CTN.

DESPESAS MÉDICAS. SÚMULA ADMINISTRATIVA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ.

É legal a exigência da comprovação do efetivo pagamento e do correspondente serviço médico prestado quando comprovado que o contribuinte se utilizou de recibos fraudulentos na declaração de ajuste, ainda que parte dos pagamentos glosados não se refira a recibos cujos emitentes estejam alcançados pela Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz.

MULTA QUALIFICADA.

Justifica a aplicação da multa de ofício em percentual duplicado quando se constata que os elementos que compõem os autos evidenciam a presença do dolo tendente à fraude na conduta da contribuinte, porquanto reiterada ao longo do tempo, descaracterizando um possível cunho fortuito do procedimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Rorildo Barbosa Correia, Virgilio Cansino Gil (Suplente convocado), Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson. Ausente a conselheira Andréa de Moraes Chieregatto.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 10660721272/2010-15, em face do acórdão nº 09-31.471, julgado pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (DRJ/JFA), em sessão realizada em 24 de setembro de 2010, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente em parte a impugnação apresentada.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

*"O auto de infração de fls. 2/11 exige do contribuinte, já qualificado nos autos, o recolhimento do crédito tributário equivalente a R\$ 148.832,62, assim discriminado:*

*R\$ 52.268,30 de imposto; R\$ 20.234,72 de juros de mora (calculados até 30/06/2010); e R\$ 76.329,60 de multa proporcional (passível de redução). De acordo com a descrição de fl. 4, a autoridade fiscal apurou a dedução indevida da base de cálculo com despesas médicas, conforme seguintes anos-calendário, valores tributáveis e multas correspondentes: 2004 - R\$ 240,00 (75%) e R\$ 33.827,00 (150%); 2005 - R\$ 50.168,10 (150%); 2006 - R\$ 4.635,00 (75%) e R\$ 49.030,00 (150%); 2007 - R\$ 5.175,00 (75%) e R\$ 46.991,40 (150%).*

*O trabalho engendrado pela Fiscalização encontra-se minudenciado no "Relatório de Ação Fiscal" de fls. 12/26. Depreende-se que a ação realizada teve início após a constatação de que o sujeito passivo se utilizou de valores de despesas médicas vinculados à profissional (psicóloga) Valéria Fátima Fonseca (nome constante do CPF), que também se apresenta como Valéria de Fátima Fonseca Quezada. Os recibos por essa emitidos e adotados por diversos contribuintes foram considerados ideologicamente falsos e, portanto, imprestáveis e ineficazes para dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física, sendo objeto de Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, estando a inidoneidade apontada consignada, ainda, no Ato Declaratório Executivo nº 76, de 30/12/2008, proferido pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em Varginha/MG.*

*Os valores de despesas médicas consignados como realizados à citada profissional (DIRPF/2005 - R\$ 4.800,00; 2006 - R\$ 10.000,00; e 2007 - R\$ 2.000,00), uma vez que ausente a*

demonstração do efetivo pagamento, foram glosados e sobre o IRPF deles resultantes aplicada a multa majorada (150%). De mesma forma, consideradas as razões apresentadas às fls. 19/23, houve a aplicação da multa majorada para as glosas das despesas declaradas como vinculadas aos seguintes profissionais: Débora Elizabeth de Moraes (DIRPF/2005 - R\$ 9.990,00; 2006 - R\$ 20.000,00; e 2007 - R\$ 25.000,00), Paulo de Tarso Prado Siqueira (DIRPF/2005 a R\$ 10.000,00; 2006 - R\$ 16.000,00; e 2007 a R\$ 10.000,00), Thiago Negreiros Goulart (DIRPF/2007 - R\$ 7.800,00), Alexandre de Faria Azevedo (DIRPF/2005 - R\$ 8.812,00), Rachid Gadbem Neto (DIRPF/2007 - R\$ 10.000,00; 2008 - R\$ 7.280,00), Marco Aurelio Fraga (DIRPF/2008 - R\$ 13.831,40), Nathanael Ricardo (DIRPF/2008 - R\$ 5.000,00); Eliana Aparecida de Oliveira (DIRPF/2008 - R\$ 5.000,00), Luciana Souza Lima (DIRPF/2008 - R\$ 4.000,00), Isis Maria Patto Carvalho (DIRPF/2007 - R\$ 530,00), Paulo Murilo Laurente (DIRPF/2007 - R\$ 1.500,00), Luiz Henrique Julio de Souza (DIRPF/2005 - R\$ 240,00; 2006 - R\$ 3.388,10), Luciano Maciel da Costa (DIRPF/2006 - R\$ 780,00; 2008 - R\$ 2.880,00) e Vanessa Maria Carvalho (DIRPF/2008 - R\$ 1.200,00).

*Em face dos indigitados ilícitos, deu-se a Representação Fiscal para Fins Penais, conforme processo n. 10660.721285/2010-86.*

*Outras despesas médicas também foram desconsideradas, tais como as registradas para: Terezinha Marques Resende (pessoa jurídica - DIRPF/2007 - R\$ 4.200,00), José Marcos Pereira (DIRPF/2008 - R\$ 4.520,00), Gilberto de Oliveira Junior (DIRPF/2007 - R\$ 10.000,00; 2008 R\$ 7.280,00), Adelino de Melo Freire (DIRPF/2005 - R\$ 100,00) e Almirio José Borelli (DIRPF/2005 - R\$ 140,00), conforme as razões declinadas no mencionado relato, todavia sem a motivação necessária, segundo entendimento da Fiscalização, para que se desse o agravamento da multa.*

*O autuado apresentou a impugnação de fls. 172/178, na qual aduziu, em síntese, que:*

- os profissionais envolvidos não são mero emitentes de recibos, sendo que esses documentos gozam de presunção de idoneidade até prova em contrário, o que não logrou fazer a autoridade lançadora;
- não se tem notícia de procedimento administrativo ou judicial do qual reste caracterizado que sejam os aludidos profissionais como “vendedores contumazes de recibos”;
- no caso específico da profissional Valéria Fátima Fonseca, não obstante a declaração de inidoneidade de seus recibos para todos os efeitos tributários, assiste ao impugnante o direito de provar a prestação dos serviços e o seu efetivo pagamento por outros meios;

- *pagamentos em valores menores, feitos de uma só vez, são mais fáceis de serem comprovados; por outro lado, os de valores maiores, feitos em parcelas, dada a prática de emissão de recibos representativos da totalidade dos pagamentos, são mais difíceis de serem comprovados;*
- *as multas aplicadas, com exceção das relativas aos pagamentos feitos a profissional Valéria Fátima Fonseca, declarados formalmente inidôneos, não podem ser majoradas para 150%;*
- *no tocante ao profissional Alexandre de Faria Azevedo, não cabe a desconsideração dos pagamentos na monta de R\$ 3.812,00, realizados no ano de 2004, porquanto as despesas foram efetivamente realizadas e os serviços, prestados;*
- *para o ano-base 2005, foram desconsiderados, entre outros, os recibos e declarações alusivos aos profissionais Luciano Maciel da Costa e Luiz Henrique Julio de Souza, havendo relatos discriminados dos serviços prestados, os quais podem ser comprovados por meio de perícia, o que se requer; infelizmente, os serviços de fisioterapia e de psicoterapia não podem ser provados por esse meio, ficando o contribuinte a mercê do bom senso do Fisco;*
- *"Frise-se, oportunamente, que tributos e multas relativos a períodos anteriores fl. 2005 são inexigíveis. em razão da prescrição destes. (fl. 177);*
- *a prestação dos serviços pelo profissional Paulo Murilo Laurente é comprovada por meio de documentos em anexo;*
- *os serviços prestados pelo profissional Marco Aurélio Fraga, alusivos ao ano de 2007, são detalhadamente discriminados por esse, cabendo, em caso de recusa, o direito de o contribuinte prová-los por outro meio; o mesmo se requer, com relação aos serviços prestados por José Marcos Pereira e Luciano Maciel da Costa, para o mesmo período;*
- *em caso do não acolhimento das provas apresentadas, fica requerida a dilação do prazo e a ampliação do direito de defesa, mediante o deferimento de se provar a efetividade da prestação dos serviços por meio de oitiva de testemunhas e perícias.*

*O impugnante fez colacionar os elementos de fls. 180/209."*

A DRJ de origem entendeu pela procedência em parte da impugnação apresentada, sendo que em relação a arguição de decadência, entendeu por indevida a alegação, pois havendo a presença de elementos de dolo, fraude ou simulação. Ocorre que aplicou-se, em

---

relação a dedução indevida de despesas médicas com a profissional Valéria Fátima Fonseca, o disposto no art. 173, I, do CTN.

Ainda, entendeu-se por acolher parcialmente a decadência, aplicando-se o disposto no art. 150 §4º do CTN, em razão da ausência de dolo, fraude ou simulação, afastando-se do lançamento o valor tributável de R\$ 29.027,00 (R\$ 9.990,00 - Débora Elizabeth de Moraes; R\$ 225,00 - Luiz Henrique Julio de Souza; R\$ 10.000,00 - Paulo de Tarso Prado Siqueira; R\$ 8.812,00 - Alexandre de Faria Azevedo), ou o IRPF de R\$ 7.982,43. Afastou-se também a tributação incidente sobre o valor de R\$ 240,00 e o correspondente IRPF de R\$ 66,00 (correspondente a Adelino de Melo Freire – R\$ 100,00).

No tocante a multa qualificada, reduziu-se a multa de 150% para 75% no tocante aos impostos que envolvem os valores declarados como pagos aos seguintes profissionais: Débora Elizabeth de Moraes (DIRPF/2006 - R\$ 20.000,00; e 2007 - R\$ 25.000,00), Paulo de Tarso Prado Siqueira (DIRPF/2006 - R\$ 16.000,00; e 2007 - R\$ 10.000,00), Thiago Negreiros Goulart (DIRPF/2007 - R\$ 7.800,00), Rachid Gadgem Neto (DIRPF/2007 - R\$ 10.000,00; 2008 - R\$ 7.280,00), Marco Aurélio Fraga (DIRPF/2008 - R\$ 13.831,40), Nathanael Ricardo (DIRPF/2008 - R\$ 5.000,00); Eliana Aparecida de Oliveira (DIRPF/2008 - R\$ 5.000,00), Luciana Souza Lima (DIRPF/2008 - R\$ 4.000,00), Isis Maria Patto Carvalho (DIRPF/2007 - R\$ 530,00), Paulo Murilo Laurente (DIRPF/2007 - R\$ 1.500,00), Luiz Henrique Julio de Souza (DIRPF/2006 - R\$ 3.388,10), Luciano Maciel da Costa (DIRPF/2006 - R\$ 780,00; 2008 – R\$ 2.880,00) e Vanessa Maria Carvalho (DIRPF/2008 – R\$ 1.200,00).

Acerca das despesas com Valéria Fátima Fonseca, a DRJ de origem entendeu por manter a multa qualificada (150%), uma vez que os ilícitos apontados foram decorrentes de Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz.

O contribuinte, inconformado, apresentou Recurso Voluntário às fls. 231/234, alegando que teria ocorrido a decadência do ano-calendário de 2004, em razão da ausência de dolo, fraude ou simulação, bem como requereu a desqualificação da multa. Ainda, pugna o recorrente pela possibilidade de deduções de todas as despesas médicas, pois haveria a comprovação do efetivo pagamento, diante de idoneidade dos documentos apresentados.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

### **Da decadência.**

Ao lançamento em tela não se aplica o prazo de decadência previsto para os lançamentos sujeitos à homologação, a que se refere o CTN, artigo 150, § 4º, em razão da ressalva consignada no referido dispositivo legal.

*Art. 150*

[...]

*§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Resta comprovado nos autos que o contribuinte cometeu, em relação a dedução de despesa médica da profissional Valeria, fraude e conluio, visando diminuir a base de cálculo do tributo IRPF. Tal fato caracteriza as hipóteses (dolo, fraude, conluio ou simulação) de aplicação a que se refere o dispositivo legal acima transcrito. No tópico atinente a multa qualificada, será aprofundada tal matéria.

Como consequência, o prazo decadencial deve ser apurado para tal infração segundo a regra geral do inciso I do artigo 173 do CTN, que assim dispõe:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

Assim, tendo o lançamento ocorrido em 9/07/2010 (data da intimação da contribuinte), conforme documento de fl. 171, anteriormente, portanto, ao encerramento do prazo decadencial.

Afasta-se a alegação de decadência, portanto.

### **Das despesas médicas.**

A questão dos autos, quanto ao mérito, limita-se à comprovação da dedução da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, especificamente quanto às despesas médicas.

Conforme relatado, a contribuinte deduziu da base de cálculo do IRPF, despesas médicas atribuídas à psicóloga Valéria Fátima Fonseca (nome constante do CPF), que também se apresenta como Valéria de Fátima Fonseca Quezada. o qual foi objeto de procedimento fiscal que culminou na elaboração de **Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz**, tornando seus recibos ideologicamente falsos, imprestáveis e ineficazes para dedução da base de cálculo do referido imposto.

Diante da ocorrência de uso de recibos falsos pelo contribuinte, a fiscalização entendeu que tais fatos seria indício bastante para suspeitar de todas as demais deduções do imposto. Deste modo, a autoridade fiscal intimou o contribuinte a apresentar comprovações de todas as demais despesas médicas declaradas em relação aos anos-calendário 2004 a 2007, especialmente a efetividade do pagamento destas.

Em resposta, o contribuinte apresenta declarações dos profissionais emitentes dos recibos que apresentou, por meio das quais afirmam que receberam os valores em dinheiro.

Pois bem.

Para que seja possível a dedução pretendida pelo contribuinte, necessário que seja observado o disposto no art. 80, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto n.º 3.000/1999, vigente à época, sendo a matriz legal a Lei n.º 9.250/95, art. 8º, inc. II, alínea “a”:

*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 resarcimento 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;*

*IV - não se aplica às despesas resarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;*

*V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.*

*§2º Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.*

*§3º Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.*

*§4º As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.*

---

*§5º As despesas médicas dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, §3º).*

O RIR/99, vigente à época dos fatos geradores, ainda traz a necessidade da comprovação de todas as deduções da base de cálculo do imposto em seu art. 73, §1º. De igual forma, a Instrução Normativa SRF n.º 15, de 2001, nos artigos 43 e 48 seguem o estabelecido na legislação.

Resta nítido, portanto, a necessidade de comprovação prevista em legislação para que o contribuinte possa aproveitar-se das deduções das despesas médicas na declaração, pois estes se restringem aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativo ao seu tratamento ou de seus dependentes.

Considerando que a legislação tributária prevê a possibilidade de o contribuinte ser chamado a comprovar ou justificar suas alegações (deslocamento do ônus probatório), cabe a este trazer elementos que comprovem o direito alegado.

O contribuinte, ora recorrente, utilizou-se de recibos que são considerados perante o Fisco ineficazes. Diante disso, a Fiscalização exigiu que o contribuinte demonstrasse o efetivo pagamento de todas as despesas declaradas, o que restou, contudo, sem qualquer comprovação.

Para comprovar seu direito, o contribuinte apresentou diversas declarações dos profissionais, bem como recibos por eles emitidos, porém, insta salientar que esses documentos possuem natureza particular, e, portanto, de maneira isolada não podem, *in casu*, ser utilizados para comprovar o efetivo pagamento do profissional.

Na espécie, cabe ao Fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, o que se infere da interpretação do art. 73, § 1º, do RIR/99, cuja base legal é o art. 11, § 4º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943. A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados.

O art. 80, §1º, III, do RIR/99, prevê que a dedutibilidade das despesas médicas está condicionada à especificação e comprovação dos pagamentos efetuados. A tônica do dispositivo legal, repete-se, é a especificação e a comprovação dos pagamentos. Tanto que se admite o cheque nominativo compensado como documento comprobatório, por ser prova cabal de transferência de numerários entre pessoas. Entretanto, mesmo o cheque pode estar sujeito à justificação da efetiva prestação do serviço, quando dúvidas razoáveis acudirem ao Fisco, pois essa prestação é o substrato material a dar guarida à dedução, consoante o art. 80 do RIR/99. Documentos de natureza particular, por si só, podem não ser suficientes para a comprovação do efetivo pagamento, mormente quando não constituem prova de transferência de numerário relativo à efetiva prestação de serviço que permita a dedução a título de despesa médica.

Aliás, em relação a recibo emitido por profissional para o qual haja Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, há já o seguinte entendimento sedimentado no CARF por meio da Súmula nº 40, que assim dispõe (grifou-se):

*Súmula CARF nº 40: A apresentação de recibo emitido por profissional para o qual haja Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, desacompanhado de elementos de prova da efetividade dos serviços e do correspondente pagamento, impede a dedução a título de despesas médicas e enseja a qualificação da multa de ofício.*

Desse modo, diante da utilização de recibos emitidos por profissional para o qual haja Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, entendo por necessária a comprovação de que o contribuinte efetivamente realizou os pagamentos das demais despesas médicas, caso contrário, inviável a dedução das despesas médicas e ensejando a qualificação da multa.

### **Da Multa.**

Com relação à multa no patamar de 150% que segue sendo exigida somente em relação a glosa de despesas médicas referente a recibos emitidos por profissional para o qual haja Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, entendo que a legislação esclarece que a aplicação da multa em percentual duplicado se dá quando ficar evidente a sonegação, fraude ou conluio, nos termos do art. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964 e art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

No caso em tela, necessário observar o intuito de fraude, pois, o contribuinte apresenta em sua declaração despesas médicas que sequer consegue comprovar o pagamento ou a efetiva prestação do serviço, ou seja, pretende por meio de ação ardilosa reduzir a base de cálculo do imposto. Soma-se a isto, o fato de ter inserido nas declarações despesas que teriam sido feitas em favor da profissional Valéria de Fátima Fonseca, cujos recibos foram declarados tributariamente ineficazes. Dessa forma, deve ser mantida a multa no percentual de 150%.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator