



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

**Processo nº** 10665.000661/2006-79  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2101-01.190 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de julho de 2011  
**Matéria**  
**Recorrente** Carlos Amador Alvares da Silva  
**Recorrida** Fazenda Nacional

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

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE DILIGÊNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá pedidos de diligência ou perícia que entender prescindíveis para a formação de sua convicção, sem que isto constitua cerceamento de direito de defesa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. CABIMENTO. A diligência ou perícia não se presta à produção de prova documental que deveria ter sido juntada pelo sujeito passivo para contrapor aquelas feitas pela fiscalização.

DESPESAS MÉDICAS E ODONTOLÓGICAS. COMPROVAÇÃO. Podem ser deduzidos como despesas médicas e odontológicas os valores pagos pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, limitando-se aos pagamentos especificados e comprovados.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO OU RECOLHIMENTO A MENOR. PENALIDADE. Sendo apurada, pela Fiscalização, falta ou insuficiência de recolhimento de imposto, cabível a aplicação da multa de 75% sobre a totalidade ou a diferença apurada, conforme previsto no artigo 44, inciso I, da Lei n.º 9.430, de 1996.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA TRIBUTÁRIA - SÚMULA CARF Nº 2. Nos termos da Súmula nº 2, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeiro grau e o pedido de realização de perícia, e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

\_\_\_\_\_  
JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS - Presidente.

(assinado digitalmente)

\_\_\_\_\_  
CELIA MARIA DE SOUZA MURPHY - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Raimundo Tosta Santos, Gonçalo Bonet Allage, Alexandre Naoki Nishioka, Gilvanci Antonio de Oliveira Sousa, José Evande Carvalho Araújo, Celia Maria de Souza Murphy (Relatora).

## Relatório

Em desfavor do contribuinte CARLOS AMADOR ÁLVARES DA SILVA, supra qualificado, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 02 a 12, no qual é cobrado o imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF) correspondente aos anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004 (exercícios 2002, 2003, 2004 e 2005), no valor total de R\$ 24.609,75 (vinte e quatro mil, seiscentos e nove reais e setenta e cinco centavos), acrescido de multa de lançamento de ofício e de juros de mora, calculados até 31/08/2006, perfazendo um crédito tributário total de R\$ 54.503,12 (cinquenta e quatro mil, quinhentos e três reais e doze centavos).

As infrações apontadas encontram-se relatadas na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal às fls. 03 a 05, sendo, fundamentalmente, a dedução indevida de despesas médicas (glosa do valor de R\$ 16.000,00, fato gerador em 31/12/2001; glosa do valor de R\$ 27.000,00, fato gerador em 31/12/2002; glosa do valor de R\$ 25.380,00, fato gerador em 31/12/2003; e glosa do valor de R\$ 21.110,00, fato gerador em 31/12/2004).

Inconformado com a exigência, o contribuinte apresentou, em 10 de novembro de 2006, impugnação às fls. 53 a 64, juntamente com a documentação de fls. 173 a 201. Citando doutrina e jurisprudência, o contribuinte faz suas alegações e ao final pede:

- o cancelamento do Auto de Infração em face da comprovação da origem dos descontos realizados na sua Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física, cancelando-se, por conseguinte, a multa e os juros aplicados;
- não sendo o acolhimento do pleito supra bastante para liquidar o crédito ou caso o mesmo não seja acolhido, pede o cancelamento do Auto de Infração, ainda, em razão das dúvidas quanto à punibilidade, circunstâncias materiais do fato e/ou natureza da penalidade aplicada;

- sucessivamente, caso não seja acolhido o pleito supra, pede seja cancelada a multa de 75% por violação aos princípios da anterioridade e irretroatividade, ou em razão do confisco ou, ainda, reduzida aos justos limites, por se tratar de violação ao princípio da razoabilidade e proporcionalidade;

- o cancelamento da taxa Selic.

Ao examinar o pleito, a 6.<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte decidiu pela procedência do lançamento, por meio do Acórdão n.º 02-29.128 – 6, de 21 de outubro de 2010, assim ementado:

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

*Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005*

*DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA EM VIGOR. ARGUIÇÃO.*

*Para o contribuinte fazer jus a dedução de despesas médicas, é necessária a efetiva comprovação dos serviços e dos dispêndios realizados.*

*As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, salvo quando da existência de Súmula com publicação de ato pelo Ministro de Estado da Fazenda vinculando a administração tributária federal.*

*No processo administrativo fiscal, não se aprecia questões de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade de lei, decreto ou ato normativo em vigor.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Devidamente cientificado dessa decisão em 12 de janeiro de 2011, o contribuinte ingressou, em 11 de fevereiro de 2011, com tempestivo recurso voluntário.

Em sua peça recursal, alega que a autuação foi feita com base em mera presunção da não prestação dos serviços médicos e odontológicos declarados como deduções nas suas declarações de ajuste dos anos-calendário correspondentes à fiscalização de que trata este processo. Cita a doutrina a fim de sustentar sua tese de que, na presunção, deve sempre haver um fato, provado e certo, que serve de base para a presunção, e este fato deve estar plenamente provado, e que tanto as presunções como os indícios que a Fiscalização entende existirem mostram-se desprovidos de qualquer elemento sólido para embasar a autuação fiscal.

Desse modo, a alegação da Fiscalização de que os serviços não foram efetivamente prestados não seria juridicamente suficiente para autorizar a lavratura de um Auto de Infração com exigência de tributação e imposição de multa, por não haver prova cabal.

Sustenta que o fato de as microfilmagens dos cheques dados em pagamento a determinados tratamentos médicos não terem sido apresentadas não conduz à conclusão de que os recibos a eles correspondentes foram “comprados”, haja vista terem sido os respectivos valores pagos em moeda corrente. Além disso, a Autoridade Administrativa deveria ter intimado os profissionais que emitiram os recibos para que estes prestassem informações à Secretaria da Receita Federal do Brasil, para confirmar ou negar a efetiva prestação dos serviços.

Transcreve o artigo 46 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n.º 15, de 2001, citando ainda doutrina e jurisprudência administrativa e judicial a fim de embasar seu entendimento que os recibos emitidos por médicos e odontólogos são suficientes para comprovar tanto a prestação dos serviços quanto o seu pagamento.

Aponta ter havido cerceamento do direito de defesa, tendo em vista ter requerido à Autoridade Fiscal a realização de diligência para a verificação quanto à efetiva realização dos serviços, com análise dos emitentes dos recibos e cruzamento dos dados das suas respectivas contas bancárias, e ainda que fosse realizado pedido de informações às instituições financeiras. Nesse ponto, alega que a Fiscalização não se dignou a solicitar informações adicionais nem das instituições financeiras nem dos emitentes dos recibos. Não seria, a seu ver, razoável, exigir do contribuinte a realização de prova nesse sentido, por serem condições impossíveis de serem cumpridas.

Entende ser descabida a exigência de multa sobre o imposto apurado, ante a inexistência de alegação de dolo específico. Transcreve ementa de decisão do Superior Tribunal de Justiça, na qual se manifesta o entendimento que, na ausência de prova de má-fé, falsificação ou de adulteração, deve ser dada interpretação mais favorável ao contribuinte. Propugna pela aplicação do artigo 112 do Código Tributário Nacional - CTN e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Caso não se entenda pela exclusão das multas aplicadas, defende ser necessária a redução da “multa de mora” de 75% para 20% do imposto devido, devendo ser aplicado o artigo 61, § 2.º, da Lei n.º 9.430, de 1996. Transcreve o dispositivo mencionado e ementa de julgado do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, no qual se aplica a multa de 20%. Defende que, não se concedendo a exclusão da multa, ela deve ser reduzida para 20%, por entender que o artigo 61, § 2.º, da Lei n.º 9.430, de 1996, não se aplica aos casos em que ainda não houve lançamento de ofício, pois, para estes, resta configurada a denúncia espontânea, que exclui a multa na sua integralidade. Além do mais, a multa de 75% sobre o imposto devido seria confiscatória, o que conclui ante ementa de julgado do Tribunal Regional Federal da Primeira Região, o qual transcreve.

Em suma, o contribuinte requer:

a) O cancelamento da autuação no que diz respeito à glosa referente aos recibos médicos e odontológicos apresentados, eis que baseada em presunções.

b). Que se declare a nulidade da decisão de primeira instância administrativa sob a alegação de cerceamento ao direito de defesa, tendo em vista não ter sido realizada requerida diligência pela Autoridade Fiscal, para a verificação quanto à efetiva realização dos serviços. Requer, outrossim, a realização da referida diligência.

c) A exclusão das multas aplicadas, ou, ao menos, a sua redução para 20%, com base no artigo 61, § 2.º, da Lei n.º 9.430, de 1996, em razão (i) da inexistência de dolo específico e (ii) por terem caráter confiscatório.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Celia Maria de Souza Murphy

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais previstos no Decreto nº 70.235, de 1972. Dele conheço.

### 1. Da nulidade da decisão de primeira instância administrativa.

De acordo com o que prevê o Decreto n.º 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

O Recorrente propugna pela nulidade da decisão de primeira instância administrativa, em vista de um suposto cerceamento do direito de defesa, por não ter sido realizada diligência solicitada. Alega ter requerido a realização de diligência consistente na solicitação, pelo Fisco, de informações às instituições financeiras a fim de identificar depositantes; no entanto, a Fiscalização não se dignou a solicitar, além dos extratos, informações adicionais, nem das instituições financeiras, nem dos emitentes dos recibos.

Sobre o assunto, salienta-se não ser nula a decisão de primeira instância que indefere a realização de diligência. A teor do artigo 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, a autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis. As diligências e perícias servem para esclarecer questões que se mostram obscuras para o julgador. No presente caso, a autoridade julgadora entendeu que a diligência solicitada não era necessária.

O contribuinte pede mais uma vez, agora em sede de Recurso Voluntário, a realização de diligência para a verificação quanto à efetiva realização dos serviços médicos e odontológicos, com “análise dos emitentes dos recibos” e cruzamento de dados das suas contas bancárias, além dos extratos e informações adicionais, das instituições financeiras e dos emitentes dos recibos.

Entendo que a providência é desnecessária. A comprovação da efetiva prestação dos serviços médicos e odontológicos, bem como do correspondente desembolso para a prestação dos referidos serviços é ônus do contribuinte, eis que, para tal fora intimado. Não há, portanto, que se atender ao seu requerimento. O que busca o recorrente com esta diligência é a produção de prova documental que ele mesmo já deveria ter providenciado, para

contrapor aquelas feitas pela fiscalização. Sendo assim, não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância administrativa. Não vislumbro cerceamento ao direito de defesa.

Em situações análogas, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem se manifestado nesse sentido:

*DILIGÊNCIA - CABIMENTO - A diligência deve ser determinada pela autoridade julgadora, de ofício ou a requerimento do impugnante, quando entendê-la necessária. Deficiências da defesa na apresentação de provas, sob sua responsabilidade, não implicam na necessidade de realização de diligência com o objetivo de produzir essas provas. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA - INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE DILIGÊNCIA - CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA - INOCORRÊNCIA - A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá pedidos de diligência ou perícia que entender impraticáveis ou prescindíveis para a formação de sua convicção, sem que isto constitua cerceamento de direito de defesa (Primeiro Conselho de Contribuintes. 4ª Câmara. Turma Ordinária. Acórdão nº 10422352 do Processo 11516003285200489. Data: 25/04/2007).*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DILIGÊNCIA - DESCABIMENTO - Não é de ser acolhido pedido de diligência formulado pelo Recorrente para obtenção de informações que ele próprio poderia trazer aos autos, máxime para contraditar base de cálculo do imposto sobre a qual não existe fundada dúvida. Recurso negado (Primeiro Conselho de Contribuintes. 6ª Câmara. Turma Ordinária. Acórdão nº 10611450 do Processo 116180008159914. Data: 16/08/2000).*

*PEDIDO DE DILIGÊNCIA - INDEFERIMENTO - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA NECESSIDADE E PERTINÊNCIA - A diligência não pode ser utilizada para inverter o ônus da prova em desfavor do fisco. A diligência não é um direito subjetivo do recorrente. Para que o pedido de diligência seja deferido pela autoridade julgadora, o recorrente deve provar sua necessidade (Primeiro Conselho de Contribuintes. 6ª Câmara. Turma Ordinária. Data: 23/01/2008).*

Conclui-se, assim, que não cabe ao fisco produzir prova em favor do contribuinte, comprovando que as despesas médicas e odontológicas declaradas foram efetivamente realizadas, mas sim ao próprio contribuinte, que para isso foi regularmente intimado. O agente da Fiscalização agiu dentro das prerrogativas legais, com base no disposto no caput do artigo 73 do Decreto nº 3.000, de 1999, o qual prevê estarem todas as deduções sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora, observando, portanto, o princípio da legalidade.

É dever do Auditor Fiscal, no desempenho de suas atividades, sob pena de responsabilidade funcional, certificar-se que os valores utilizados como deduções pelo contribuinte estão de acordo com a lei. No caso em pauta, a insuficiência da prova da efetiva prestação dos serviços e do efetivo desembolso do valor a eles correspondente, em que se baseou a fiscalização para efetuar o lançamento, é válida e plenamente aceitável para embasar a lavratura do Auto de Infração, cabendo ao contribuinte suprir essa insuficiência, através da apresentação de outros documentos que revelassem a impropriedade da constituição do crédito tributário, o que não foi feito.



A Lei n.º 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo em geral, assim prevê:

*Art. 4.º São deveres do administrado perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo:*

*I - expor os fatos conforme a verdade;*

*II - proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé;*

*III - não agir de modo temerário;*

*IV - prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.*

É direito do sujeito passivo apresentar provas que possam impugnar o lançamento, assim como é seu dever colaborar com a Administração, fornecendo todos os documentos solicitados, sempre que regularmente intimado, com o objetivo de facilitar o conhecimento do fato jurídico tributário pela autoridade lançadora e de subsidiar a tomada de decisão do julgador. A recusa do sujeito passivo em colaborar com a Administração não pode ser suprida por diligências, além do mais se desnecessárias e custeadas pelo Poder Público.

Assim, por não verificar qualquer hipótese capaz de gerar a nulidade da decisão de primeira instância, rejeito a alegação do Recorrente. Indefiro o pedido de diligência, por não se prestar esta a suprir prova documental que cabia ao contribuinte produzir.

## **2. Cancelamento da autuação, no que diz respeito à glosa referente aos recibos médicos e odontológicos apresentados, por ter sido baseada em presunções**

Em sua peça recursal, o contribuinte pleiteia a nulidade do Auto de Infração, alegando que a fundamentação utilizada na autuação não possui qualquer alicerce jurídico, haja vista ter sido conduzida por mera presunção de não comprovação dos serviços, sem a devida comprovação ao final dos procedimentos especiais de fiscalização.

Ressaltando não ter incorrido em fraude, entende que o fato de não ter apresentado as microfilmagens dos cheques dados em pagamento dos serviços médicos se deu porque os pagamentos foram feitos em espécie, e que os recibos não foram “comprados”. Além do mais, a autoridade administrativa sequer se deu ao trabalho de intimar os profissionais que emitiram os recibos, para que prestassem informações confirmando ou negando a efetiva prestação dos serviços.

Vejamos o que diz a legislação que rege a matéria.

Vejamos o que diz a legislação que rege a matéria. O artigo 73 do Decreto n.º 3.000, de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda, assim prescreve:

*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).*

(...)

Conforme consta da Folha de Continuação do Auto de Infração, na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 3), observa-se que o contribuinte foi intimado a:

*1. Comprovar, com documentos originais, todas as deduções lançadas em sua Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física dos anos-calendário 2001, 2002, 2003 e 2004;*

*2. Comprovar, com documentação hábil e idônea, a efetiva utilização dos serviços médicos, mediante a apresentação, conforme o caso, de orçamentos, pedidos de exames, prescrição de receitas, ou qualquer outro documento que comprove a utilização dos serviços;*

*3. Comprovar o efetivo pagamento das despesas médicas, juntando cópia de cheques, ordens de pagamento, transferências e extratos bancários que registrassem tais operações ou outros documentos comprobatórios.*

Ainda de acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 3), consta que o contribuinte apresentou à Fiscalização, em 16/06/2006, os recibos médicos solicitados, com exceção daqueles referentes aos pagamentos efetuados no ano-calendário 2001 a Nilton Braga da Silva, no valor de R\$ 6.000,00. Com relação ao item 2 da Intimação (comprovação da utilização dos serviços médicos), não enviou quaisquer dos documentos solicitados, alegando que não mais os possuía, visto que aqueles não constituiriam meio de prova. Também não apresentou a documentação solicitada no item 3 (comprovação do pagamento das despesas), afirmando ser impossível a comprovação dos respectivos pagamentos aos profissionais, visto que, com exceção daquele efetuado a Almir Ribeiro T. Júnior, todos foram feitos em espécie.

Cumprir verificar, nesse cenário, se os documentos trazidos aos autos pelo contribuinte são aptos a ser aceitos como comprovação de despesas médicas e odontológicas, na forma da lei.

Sobre a forma de comprovação das deduções utilizadas, na declaração de imposto sobre a renda de pessoa física, com despesas médicas e odontológicas, vejamos o que diz o artigo 80 do Decreto n.º 3.000, de 1999:

*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):*

(...)

*II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;*



II - 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)

Entende-se, do dispositivo acima transcrito, que os comprovantes de despesas, para fins de dedução do imposto sobre a renda, devem demonstrar tanto o efetivo pagamento feito pelo contribuinte quanto o recebimento do valor correspondente pelo prestador do serviço, em decorrência da referida prestação, ao próprio contribuinte ou a dependente seu, tudo de forma especificada.

No tocante aos documentos emitidos por Adalbero Gomes da Silva, saliento que a Delegacia da Receita Federal de Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, ao analisar o presente caso, suscitou dúvidas quanto à exatidão dos fatos alegados pelo contribuinte, nos seguintes termos (fls. 154):

*“A respeito, considerando haver recibo, no ano de 2001, no importe de R\$ 10.000,00, emitido pelo Sr. Adalbero Gomes da Silva, e recibos, no importe de R\$ 2.200,00 a R\$ 10.000,00, também emitidos pelo Sr. Adalbero Gomes da Silva (recibos n.ºs 078, 079, 080 e 081 para o ano de 2002, n.ºs 133, 134, 135, 173 e 174 para o ano de 2003, e n.ºs 308, 309, 310, 311 e 312 para o ano de 2004), persiste a dúvida quanto à efetiva prestação dos serviços e a realização das despesas, seja pelos valores grafados nos recibos, que escapam ao senso comum para o pagamento sem nenhuma movimentação bancária, seja pela sequência dos recibos, que indica que aquele profissional teria, em determinado período, somente prestado serviço ao impugnante.”*

Ante essa observação, teria sido, de todo, benéfico ao contribuinte ter apresentado provas complementares àquelas já apresentadas, ou seja, aos recibos aos quais se refere a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, a fim de eliminar quaisquer dúvidas quanto à prestação dos serviços e seu efetivo pagamento, tal como, por exemplo, a comprovação de saque da conta bancária em valor e período compatíveis com o pagamento em espécie feito ao emitente do recibo. A possibilidade de apresentação de provas após a impugnação está prevista no artigo 16 do Decreto n.º 70.235, de 1992, que regula o processo administrativo fiscal:

*Art. 16 (...)*

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

(...) (grifou-se).

Com base no que foi apontado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, observa-se que a sequência da numeração dos recibos emitidos por Adalbero Gomes da Silva indica irregularidades na sua emissão, haja vista, em primeiro lugar, constatar-se que, no período, referido profissional prestou serviços exclusivamente ao contribuinte, e, em segundo, por desafiar a dimensão “tempo”: os números sequenciais de alguns dos recibos não condizem com as datas que neles constam, se comparados com outros recibos emitidos pelo mesmo Adalbero Gomes da Silva. Sendo assim, considerando-se que o Recorrente não trouxe aos autos outras provas, a fim de demonstrar a efetiva prestação dos serviços profissionais indicados e o efetivo desembolso do valor correspondente, reputo insuficientes para tal fim os recibos apresentados.

Os demais documentos anexados aos autos pelo Recorrente são, de igual modo, insuficientes para comprovar a efetiva prestação dos serviços e o efetivo pagamento. O Recorrente limitou-se a apresentar recibos, em sua maior parte irregulares, com informações faltando, tais como o nome e o endereço do emitente e a data de emissão. Ressalte-se que em nenhum momento o Recorrente se dignou a apresentar provas do efetivo desembolso dos valores correspondentes aos serviços prestados, tal como exige a legislação do imposto sobre a renda, limitando-se a alegar que os pagamentos foram feitos em espécie, e, nos casos em que os recibos fazem referência a cheques emitidos, o contribuinte não apresentou as cópias correspondentes. Além disso, não trouxe aos autos qualquer comprovação do pagamento feito a Nilton Braga da Silva, no ano-calendário de 2001.

Isto posto, mantenho integralmente a glosa efetuada pela Fiscalização e confirmada pela decisão de primeira instância, haja vista:

(i) não ter o contribuinte apresentado qualquer comprovação, correspondente aos pagamentos efetuados no ano-calendário 2001 a Nilton Braga da Silva, no valor de R\$6.000,00;

(ii) serem insuficientes para preencher os requisitos constantes do artigo 80, II e III, do Decreto nº 3.000, de 1999, os comprovantes apresentados pelo Recorrente, correspondentes aos serviços supostamente prestados por Adalbero Gomes da Silva, assim como apresentarem tais documentos indícios de irregularidades, conforme anteriormente apontado;

(iii) serem insuficientes para preencher os requisitos constantes do artigo 80, II e III, do Decreto nº 3.000, de 1999, os demais comprovantes por ele apresentados.

### **3. Da multa de 75%**

O contribuinte pede a exclusão das multas “**de mora**” aplicadas, de 75% sobre as diferenças de imposto de renda apuradas em razão da glosa das despesas médicas e odontológicas declaradas nos anos-calendário de 2001 a 2004. Alega não ter tido a vontade deliberada de prejudicar o Fisco. Caso este pedido não seja atendido, pede, ao menos, a redução da multa para 20%. Alega ser confiscatória a multa de 75% sobre o imposto apurado.

Diferentemente do que entende o Recorrente, não se trata de **multa de mora**, e sim de multa de lançamento de ofício. A multa de 75%, prevista no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, é aplicada nos casos de lançamento de ofício, quando for apurada falta de pagamento ou pagamento a menor do tributo devido:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

(...)

A multa de 75% é devida por infração à legislação tributária quando a autoridade lançadora entende não haver indícios de sonegação, fraude ou conluio. Comprovadas estas circunstâncias (artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964), a multa é qualificada, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, conforme prevê o § 1.º do artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Segundo o Fisco, o Recorrente fez deduções que não ficaram devidamente comprovadas, e, por isso, foram glosadas, hipótese que se subsume ao artigo 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1996. Tendo em vista que a apuração do tributo foi feita por meio de lançamento de ofício, correta a aplicação da multa de 75% sobre a diferença de imposto apurada no procedimento de fiscalização.

Não estamos aqui diante de uma hipótese de multa moratória limitada a vinte por cento, aplicável apenas aos débitos não pagos nos prazos previstos na legislação, mas recolhidos em data posterior por iniciativa do próprio contribuinte, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal. A estes aplica-se a regra do artigo 61 da Lei n.º 9.430, de 1996, mas não aos créditos tributários lançados de ofício.

Além do mais, de acordo com as regras do Direito Tributário, consubstanciadas no artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional - CTN, não é dado à Administração conduta diversa da de se aplicar a Lei em sua conformidade; na espécie, o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sobre a alegação de caráter confiscatório da multa de 75% sobre o imposto lançado de ofício, esclareço que, a teor da Súmula CARF nº 2, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Isto posto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeiro grau e o pedido de realização de perícia. No mérito, por negar provimento Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

---

Celia Maria de Souza Murphy - Relatora

CÓPIA