



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

**Processo nº** 10850.002874/2005-67  
**Recurso nº** 156.432 Voluntário  
**Matéria** IRPF - Exs.: 2000 a 2004  
**Acórdão nº** 102-49.471  
**Sessão de** 18 de dezembro de 2008  
**Recorrente** ROBERTO MELCHIORI  
**Recorrida** 7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

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

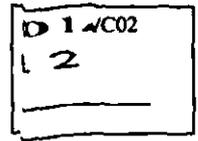
Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

**NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - IMPROCEDÊNCIA** - Constatado que as infrações apuradas foram adequadamente descritas nas peças acusatórias e no correspondente Termo de Verificação Fiscal, e que o contribuinte, demonstrando ter perfeita compreensão delas, exerceu o seu direito de defesa, não há que se falar em nulidade do lançamento. Se a fundamentação do ato decisório, ainda que sucinta, permite ao contribuinte o pleno conhecimento das razões que levaram ao indeferimento de seu pleito, é de se afastar a qualquer nulidade por conta de suposto cerceamento de direito de defesa. Não é nulo nem ilegal o auto de infração lavrado sem ofensa ao art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

**DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO** - A validade da dedução de despesas médicas depende da comprovação do efetivo dispêndio do contribuinte. À luz do artigo 29, do Decreto 70.235, de 1972, na apreciação de provas a autoridade julgadora tem a prerrogativa de formar livremente sua convicção.

**ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - MULTA DE OFÍCIO** - A apreciação de ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário. É exigível a multa de ofício no percentual de 75% na forma do art 44, § 1º, I da Lei nº 9430 de 1996 por expressa determinação legal.

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS** - As decisões administrativas, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.



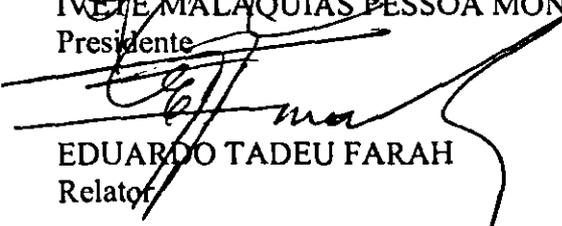
Preliminar afastada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, AFASTAR a preliminar e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso

  
IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO  
Presidente

  
EDUARDO TADEU FARAH  
Relator

FORMALIZADO EM:

24 MAR 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos, Silvana Mancini Karam, Núbia Matos Moura, Alexandre Naoki Nishioka e Vanessa Pereira Rodrigues Domene. Ausente, temporária e justificadamente o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

## Relatório

Roberto Melchiori recorre a este conselho contra a decisão de primeira instância, proferida pela 7ª TURMA/DRJ-SPOII, pleiteando sua reforma, nos termos do recurso voluntário de fls. 593 a 612.

Trata-se de exigência de IRPF com valor total de R\$ 138.173,62, relativo ao imposto, incluindo multa de ofício e juros de mora.

A infração apurada pela fiscalização foi dedução indevida de despesas médicas.

Roberto Melchiori apresentou impugnação fls. 536 a 543, alegando em síntese:

(a) Que as referidas despesas estão devidamente comprovadas através dos recibos apresentados com indicação de nome, endereço e CPF ou CNPJ de quem recebeu os valores; (b) Que não há proibição em pagar ou receber em moeda corrente; (c) Que os atos praticados pelo agente fiscal são oriundos de presunções arbitrárias e atentatórias ao princípio da legalidade violando intimidade e a vida privada; (d) Que o agente fiscal notificou cada um dos emitentes dos recibos e todos confirmaram "o recebimento, a prestação dos serviços, a emissão do recibo e, portanto, a autenticidade das respectivas assinaturas neles lançadas", logo, documentos válidos, hábeis e que atendem aos requisitos exigidos por lei; (e) Que o Regulamento do Imposto de Renda diz que a autoridade administrativa compete provar inveracidade dos fatos registrados; (f) Insurge-se contra aplicação da multa de 150%.

DRJ proferiu Acórdão nº 17-15.805, mantendo o lançamento em parte, do qual se extrai resumidamente:

### Das Despesas Médicas Deduzidas Indevidamente

Em relação às despesas médicas, a autoridade julgadora de primeira instância faz uma análise dos atos normativos envolvidos, transcrevendo o art. 73 e § 1º do art. 80 do Decreto 3.000/1999 (RIR/99) e art. 8º da Lei nº 9.250 de 26/12/95. Conforme se depreende dos dispositivos citados, o ônus da prova recai sobre aquele de cujo benefício se aproveita.

Em princípio, admite-se como prova idônea de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Entretanto, existindo dúvida quanto à idoneidade do documento e/ou à existência do pagamento, pode o Fisco solicitar provas da efetividade do pagamento.

No presente caso, segundo esclarece a DRJ, o autuado não se preocupou em apresentar quaisquer documentos/provas que comprovassem o efetivo desembolso dos valores que alega ter servido para pagamentos de tratamentos odontológicos, fisioterápicos, psicológicos, fonoterápicos, e com terapia ocupacional, declarados pelo contribuinte.

Segundo o impugnante o Auditor Fiscal invadiu a intimidade e a privacidade do contribuinte quando intimou os profissionais prestadores de serviços a apresentar e entregar-lhe dados pessoais, efetivamente íntimos, em flagrante desrespeito aos preceitos constitucionais.

O voto condutor do julgamento de primeira instância concluiu que não há obstáculo para que o Auditor Fiscal execute, a título de Procedimento Fiscal Extensivo, a coleta de informações e documentos destinados a subsidiar o procedimento de fiscalização junto a qualquer contribuinte. Cabe ao contribuinte a comprovação da efetividade do pagamento das despesas médico-odontológicas informadas nas declarações de ajuste relativas aos anos-calendário de 1999 a 2003.

### Multa Qualificada

Sobre a aplicação da multa prevista nos casos de lançamento de ofício, a autoridade julgadora de primeira instância transcreve o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, arts 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, bem como doutrina acerca do referido tema.

Nos casos de lançamento de ofício, a regra geral é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo 44 citado acima. A aplicação da multa qualificada, prevista no inciso II, pressupõe que seja comprovado o evidente intuito de fraude.

O contribuinte não logrou comprovar o efetivo pagamento das despesas médicas apontadas em suas DIRPF, o que por si só, não caracteriza o evidente intuito de fraude a que se refere o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Assim, conclui o voto condutor, não estando configurada a conduta típica, há de se reduzir a multa qualificada de 150% para a multa de ofício regular de 75%.

A DRJ votou pela procedência parcial do lançamento, conforme demonstrativo abaixo:

#### **DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (em Reais)**

	<b>IMPOSTO</b>	<b>MULTA DE OFÍCIO</b>
<b>Exigido</b>	<b>45.095,04</b>	<b>67.642,55 (150%)</b>
<b>Mantido</b>	<b>45.095,04</b>	<b>33.821,27 (75%)</b>
<b>Exonerado</b>	<b>- 0 -</b>	<b>33.821,28</b>

Em seu Recurso Voluntário, Roberto Melchiori apresenta, basicamente, os mesmos argumentos postos em sua Impugnação.

É o relatório.



## Voto

Conselheiro EDUARDO TADEU FARAH, Relator

Conheço do recurso, vez que é tempestivo e com o atendimento dos pressupostos legais e regimentais de admissibilidade e passo a análise do pleito do contribuinte:

PRELIMINAR

NULIDADE

O recorrente alega que não lhe foi assegurado a oportunidade para demonstrar que o crédito tributário é indevido e que sua lavratura descumpriu o ordenamento jurídico. Assevera, ainda, que o acórdão recorrido tem fundamentação frágil e afastada da legalidade.

Pelo que verifico dos autos, não procede a arguição de irregularidade na formalização da exigência. A autoridade lançadora constituiu o crédito em estrita obediência à legislação e não foi identificado no processo qualquer falta de clareza, relativa à constituição do crédito tributário. As peças produzidas pela fiscalização, bem como o auto de infração e seus anexos, estão devidamente elaborados e fundamentados, com as descrições necessárias, possibilitando uma perfeita compreensão dos fatos ali relatados, não importando em qualquer prejuízo à defesa.

As causas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, restringem-se, no tocante ao auto de infração, à lavratura por servidor incompetente e, quanto às decisões, às proferidas com preterição do direito de defesa. Estas são as hipóteses em que o legislador presume, de forma absoluta ter havido prejuízo à ampla defesa e ao contraditório. Ressalta-se também o art 60 do referido decreto.

*“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.*

*(...)*

*Art. 60 – As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”*

O lançamento foi levado a efeito por autoridade competente e concedido ao contribuinte o mais amplo direito à defesa e ao contraditório, pela oportunidade de apresentar, tanto na fase de instrução do processo, quanto na impugnação e recurso, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar ilidir as infrações apuradas pela fiscalização.

O contribuinte alega, ainda, que os atos praticados pelo agente fiscal são oriundos de presunções arbitrárias e atentatórias ao princípio da legalidade no momento em que intimou os profissionais a confirmarem a autenticidade dos documentos, violando, com isso, sua intimidade e vida privada.

Inicialmente, cabe o registro de que para elucidação dos fatos a autoridade fiscal poderá requisitar informações, documentos e executar ações e diligências relativas à atividade fiscal de acordo com a competência outorgada pelo arts. 904, 907 e 910 do RIR de 1999. Não se pode perder de vista que os profissionais só foram intimados pela ausência de apresentação, por parte do recorrente, dos documentos comprobatórios relativos aos pagamentos das despesas médicas incorridas.

Cumpra ressaltar que qualquer abuso eventualmente identificado pelo contribuinte em relação à atividade desenvolvida pelo servidor poderá ser objeto de representação ao órgão correicional na forma estabelecida na Lei 8.112/1990, com vista a apurar sua responsabilidade funcional. Assim, não há que se cogitar de nulidade do Auto de Infração.

O recorrente argüi, ainda, que o acórdão recorrido tem fundamentação frágil e afastada da legalidade, razão pela qual deve ser anulada a decisão de primeira instância.

Examinando, inicialmente, a argüição de nulidade da decisão recorrida e de acordo com uma análise mais detida, não identifiquei a falha apontada. O que se vê na verdade é que todas as alegações foram apreciadas e a decisão devidamente fundamentada. Ao contrário do que sugere o recorrente, a decisão da Delegacia de Julgamento encontra-se revestida de legalidade não podendo ser invalidada sem provas, que demonstre de forma clara e objetiva sua improcedência.

Destarte, a decisão analisou a integralidade dos elementos processuais e apreciou todos os argumentos impugnatórios, inexistindo, desta forma, preterição do direito de defesa.

Nessa conformidade, não há como acolher a preliminar suscitada pelo recorrente.

## MÉRITO

### DESPESAS MÉDICAS

A autoridade lançadora glosou as deduções pleiteadas a título de despesas médicas correspondentes aos anos-calendário 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003, o que nos leva a reproduzir os dispositivos legais que regulam a matéria.

O artigo 8º da Lei nº 9.250 de 26/12/1995, que dispõe sobre a base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos, determina:

*"Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:*

*(...).*

*II - das deduções relativas:*



*a) aos 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;*  
(...)

*§ 2º O disposto na alínea "a" do inciso II:*  
(...)

*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 Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;*  
(...)"

O artigo 73 e § 1º do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, assim estabelece:

*"Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decretos-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 se depreende dos dispositivos supracitados, cabe ao beneficiário dos recibos ou das deduções provar que realmente efetuou o pagamento, no valor constante no comprovante pleiteado como despesa, à época em que o serviço foi prestado.

Em princípio, admitem-se como provas idôneas de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente legalmente habilitado. Entretanto, existindo dúvida quanto à idoneidade do documento por parte do Fisco, pode este solicitar provas não só dos pagamentos, mediante cópia de cheques nominativos e de extratos bancários, mas também dos serviços prestados pelos profissionais, bem como laudos médicos, exames, etc.

Tendo em vista as dúvidas suscitadas acerca da autenticidade dos recibos de despesas médicas, caberia ao beneficiário do recibo provar que realmente efetuou o pagamento no valor nele constante, bem como o serviço prestado para que ficasse caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução.

Desse modo, sendo a prestação dos serviços médicos realizados pelos profissionais e os pagamentos dos serviços uma atividade bilateral, todos os usuários dos recibos considerados inidôneos estão envolvidos nas operações e suas responsabilidades dizem respeito à utilização dos referidos documentos para reduzir a base de cálculo do imposto devido nas respectivas declarações de ajuste, com valores que não foram comprovadamente recebidos e de serviços tampouco prestados.

Esse é o entendimento do e. 1º Conselho de Conselho de Contribuintes:

*"IRPF - DEDUÇÕES COM DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo, sem vinculação do pagamento ou a efetiva prestação de serviços. Essas condições devem ser comprovadas quando restar dúvida quanto à idoneidade do documento." (Ac. 1º CC 102-43935)*

*"IRPF - DEDUÇÃO COM DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo ou declaração unilateral, sem a efetiva comprovação da prestação dos serviços e do pagamento correlato. Essas condições devem ser comprovadas por outros meios de prova, tais como: radiografias, receitas médicas, exames laboratoriais, notas fiscais de aquisição de remédios e outras. Simples declarações unilaterais não têm o condão de suprir as provas mencionadas." (Acórdão 102-46489)*

No caso em apreço, segundo alega o recorrente, houve pagamentos em dinheiro, e não há nada de ilegal neste procedimento, todavia, fica prejudicado o contraditório probatório relativo ao efetivo pagamento da prestação de serviço.

Desta forma, o Código de Processo Civil, em seu art. 333, dispõe:

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

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o suplicante o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação.

Na busca da verdade material – princípio este informador do processo administrativo fiscal – o qual forma o convencimento do julgador, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, mas se agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação fática.

Pelo que se extrai do "Termo de Constatação de Irregularidade Fiscal" (fl.515) a autoridade autuante apurou a utilização pelo contribuinte de 328 (trezentos e vinte e oito) recibos, cujos valores perfazem a cifra de R\$ 158.982,00 (cento e cinquenta e oito mil novecentos e oitenta e dois reais) e nenhuma operação bancária foi apresentada como meio ou forma de pagamento. Intimado, os profissionais declararam que os atendimentos se deram em seus consultórios e que os recebimentos foram em dinheiro (fl.517).



O relatório fiscal identificou, ainda, que o contribuinte não trouxe aos autos qualquer documentação comprobatória da dedução relativa à empresa Supramed Méd Empresarial e que os profissionais Alessandra Philadelfo, Andreza Torre, Irmair Delboni, não foram localizados nos endereços declarados à Receita Federal.

Saliente-se, ainda, que o fiscalizado é profissional da área de saúde (médico) e possui plano de saúde.

O recorrente insiste na tese de que apresentou todos os documentos exigidos e prestou os devidos esclarecimentos, afirmando que os pagamentos foram feitos em dinheiro, sendo assim, a glosa efetuada pela fiscalização foi indiscriminada.

As declarações efetuadas pelos profissionais que, de acordo com o contribuinte, lhe prestaram serviços, por si só, não podem ser consideradas como prova. Todos os recibos médicos que se enquadraram nessas condições foram considerados inidôneos pela fiscalização por ocasião do lançamento. A alegação genérica de que o pagamento ocorreu em espécie, repise, não pode ser considerada suficiente para refutar, inequivocamente, que os valores constantes em sua declaração correspondem a serviços efetivamente prestados.

Os pagamentos efetuados em dinheiro poderiam ser comprovados através dos saques efetuados em sua conta bancária de acordo com a proximidade em datas e valores. Portanto, não comungo com a tese da defesa de que a glosa foi efetuada de forma indiscriminada, pois a falta de prova do efetivo pagamento, por parte do contribuinte, encaminha para que seja mantido o lançamento.

Destarte, há que se manter a glosa das referidas despesas.

## OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

O contribuinte alega que a autoridade autuante deixou de observar alguns princípios constitucionais.

Contudo, em relação à alegação de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal é matéria que não pode ser apreciada no âmbito deste processo administrativo. Somente o Judiciário é competente para julgá-la, nos termos da Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º deste último. Assim, tais argumentos não devem ser apreciados por este julgador administrativo. Esse entendimento é pacífico no 1º Conselho de Contribuintes, conforme Súmula nº 2:

*"O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".*

Ressalte-se também que as decisões administrativas citadas, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em

normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

### MULTA APLICADA

O contribuinte insurge, ainda, contra a multa isolada. A aplicação da multa de ofício de 75% está prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996:

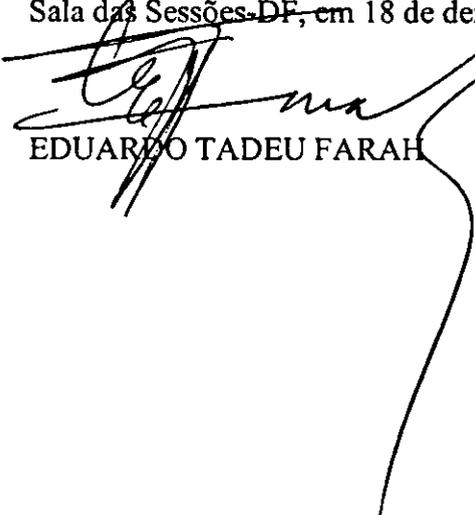
*“Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*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;”*

Assim, a aplicação de multa de ofício encontra-se amparo no diploma legal transcrito, só podendo ser dispensada ou reduzida nas hipóteses previstas em lei, conforme preceito do art. 97, VI, do CTN.

Ante o exposto, voto por AFASTAR a preliminar e no mérito NEGAR provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões-DF, em 18 de dezembro de 2008.

  
EDUARDO TADEU FARAH