



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA TURMA ESPECIAL**

**Processo nº** 10907.002231/2006-00  
**Recurso nº** 156.338 Voluntário  
**Matéria** IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF  
**Acórdão nº** 192-00.060  
**Sessão de** 6 de outubro de 2008  
**Recorrente** RAQUEL SILVA ALVES  
**Recorrida** 4ª TURMA/DRJ CURITIBA/PR

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF  
EXERCÍCIO: 2003**

**NULIDADE DO PROCESSO FISCAL. REJEIÇÃO.**

O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no Processo Administrativo Fiscal. Rejeita-se a arguição de nulidade do lançamento, tendo em vista que a exigência foi formalizada com observância das normas processuais e materiais aplicáveis ao fato em exame.

**PAF. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. MATÉRIA DEFINITIVA.**

Não se conhece de matéria do recurso pela falta de impugnação na primeira instância, cujo julgamento determinou a sua definitividade.

, resultado nadiscordância com o mérito do lançamento ou com a conclusão da decisão recorrida, pela inexistência de litígio.

**IRPF. DESPESAS MÉDICO-ODONTOLÓGICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.**

Em conformidade com a legislação regente, todas as deduções estarão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora, sendo devida a glosa quando há elementos concretos e suficientes para afastar a presunção de veracidade dos recibos, sem que o contribuinte prove a realização das despesas deduzidas da base do cálculo do imposto.

**DEDUÇÕES DE DEPENDENTES SEM PREVISÃO LEGAL.**

São dedutíveis, na apuração do imposto devido na declaração de ajuste anual, somente as despesas médicas efetuadas com o próprio declarante e com seus dependentes previstos em lei.


**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO**

Presente a intenção de deixar de cumprir a obrigação tributária, a falta deve ser punida de ofício com a penalidade de maior ônus financeiro.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA TURMA ESPECIAL do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em NÃO CONHECER do recurso quanto às matérias não impugnadas e, no mérito, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

  
IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO  
Presidente

  
RUBENS MAURÍCIO CARVALHO  
Relator

Formalizado em: 30 JUN 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Sandro Machado dos Reis e Sidney Ferro Barros.

## Relatório

Para descrever a sucessão dos fatos deste processo até o julgamento na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), adoto o relatório do acórdão de fls. 52 a 58 da instância *a quo*, *in verbis*:

Por meio do Auto de Infração de fls. 36/40, exige-se da contribuinte R\$ 3.000,25 de imposto suplementar, R\$ 4.500,37 de multa de ofício de 150%, prevista no art. 44, I e § 1º, da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação do art. 18 da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, e acréscimos legais, decorrentes da revisão da declaração de rendimentos relativa ao exercício de 2003, ano-calendário de 2002.

A autuação foi fundamentada no art. 11, § 3º, do Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943; art. 8º, II, “b”, da lei 9.250, de 26 de dezembro de 1995, c/c o art. 1º da Medida Provisória nº 22, de 2002, convertida na Lei 10.451, de 10 de maio de 2002, art. 73, 80 e 83, II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000, de 26 de março de 1999- RIR/1999, e decorreu das seguintes irregularidades:

- dedução indevida de dependente, no valor de R\$ 1.272,00, por falta de apresentação de termo de guarda judicial;
- dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 7.640,00, por falta de comprovação idônea e;
- dedução indevida de despesas de instrução, no valor de R\$ 1.998,00, por falta de comprovação.

Cientificada do lançamento em 29/09/2006 (fl. 42), a contribuinte apresentou, em 30/10/2006, a impugnação de fl. 45/49, acolhida como tempestiva pela unidade de origem (fl. 51), instruída com o documento de fl. 50, onde, preliminarmente,

alega a tempestividade da impugnação e nulidade do lançamento em face de errôneas suposições de fortes indícios de falsificação dos recibos médicos apresentados e nulidades decadenciais.

Insurge-se contra a cobrança da multa de ofício, por ferir princípios constitucionais e, em última análise, afirma que não consta de forma ostensiva o número do processo como manda a Lei 6.830, em seu art. 2º § 5º, V, além de não ter sido inserida a preparação e a numeração por processo manual, mecânico ou eletrônico, conforme art. 5º, § 7º, da mesma lei.

À vista do exposto, requer o cancelamento da exigência.

Considerando esses fatos, as alegações da impugnação e demais documentos que compõem estes autos, o órgão julgador de primeiro grau, ao apreciar o litígio, em votação unânime, não acolheu as preliminares suscitadas e, no mérito, julgou parcialmente procedente o lançamento, por falta de provas e previsão legal das razões impugnativas, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

*NULIDADE*

*Apenas ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*DECADÊNCIA*

*O direito de constituir o crédito tributário decai após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte à entrega da declaração de ajuste, uma vez que o lançamento somente poderia ter sido efetuado depois que o fisco tomou conhecimento das informações prestadas pelo declarante.*

*MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. DEDUÇÃO COM DEPENDENTES DESPESA DE INSTRUÇÃO.*

*Considera-se como não-impugnada a parte do lançamento com a qual o contribuinte concorda ou não se manifesta expressamente.*

*DESPESAS MÉDICAS DEDUÇÃO.*

*A dedução das despesas médicas na declaração de ajuste anual está sempre vinculada à comprovação prevista em lei e restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.*

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA. DOCUMENTO INIDÔNICO.*

*Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, para 150%, deve ser justificada e comprovada nos autos; a dedução indevida de dependente, de despesas de instrução e de parte das despesas médicas, por si só, não justificam a qualificação da multa de ofício; todavia, é aplicável quando provado nos autos que a contribuinte utilizou documento inidôneo para pleitear dedução de despesas médicas.*



Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, de fls. 63 a 73, repisando, os mesmos argumentos trazidos na sua impugnação dirigida à DRJ, alegando em síntese:

- a) Que a autuação é passível de nulidade por ser embasado em suposições e pela falta de provas de evidente intuito de fraude. Tampouco haveria motivo para as glosas das despesas de R\$ 7.640,00 e recibo emitido pelo médico Rafael Casilha;
- b) Subsidiariamente alega que pela ausência de prova que permita a exasperação da multa de ofício, ela deve ser reduzida de 150% para 75%.
- c) Insiste que esta correta as deduções das despesas de Michele de Campos Alves, embora não tenha a guarda judicial da beneficiária, pois ela é sua dependente de fato assumindo todos os gastos feitos por ela e
- d) Apresenta ao final jurisprudência administrativa para suportar suas alegações, requerendo o provimento do recurso e cancelamento total da exigência.

Dando prosseguimento ao processo este foi encaminhado para o Primeiro Conselho de Contribuintes para julgamento.

É O RELATÓRIO.

## Voto

Conselheiro RUBENS M. CARVALHO, Relator

### ADMISSIBILIDADE

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Assim sendo, dele conheço.

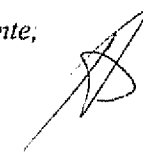
### NULIDADE. MATERIALIDADE DO FATO GERADOR.

Alega o recorrente que a autuação seria nula por ter sido baseada em meras suposições.

Mister recordar que o Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que rege o Processo Administrativo Fiscal, ao tratar das nulidades dos atos processuais, dispõe em seus artigos 59 e 60 que:

*Art. 59 - São nulos:*

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



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

(...)

Na autuação, adotou-se o critério legal e normativo de apuração do tributo e não é crível que a contribuinte possa não ter entendido como foi apurado o crédito tributário com base nas provas carreadas aos autos e os procedimentos adotados e as contraprovas que deveriam ser produzidas por ele.

Verifica-se, contudo, que a contribuinte contestou, contudo, não apresentou qualquer documento ou sequer indicou quaisquer valores que tenham sido transportados equivocadamente ou erros de cálculo.

Assim sendo, não há possibilidade de prosperar qualquer falta de materialidade do fato gerador ou preterição de direito de defesa e, por conseqüência, de se requerer a nulidade da autuação.

#### DESPESAS DE INSTRUÇÃO. AUSÊNCIA DE LITÍGIO.

O recorrente protesta pela manutenção de deduções das despesas de instrução de Michele de Campos Alves, embora não tenha a guarda judicial da beneficiária. Esta matéria não foi originalmente impugnada, fls. 45 a 49, e considerada definitiva na instância anterior, fl. 55.

Regimentalmente, só cabe recurso de matéria onde houve sucumbência o que não ocorreu nesse caso e, por isso, deixo de conhecer o recurso nesse item, pela ausência de litígio.

#### GLOSA DAS DESPESAS MÉDICAS

Discute-se as seguintes glosas das despesas médicas, conforme demonstrativo de fls. 9:

| Prestador               | Valor    | Fls. dos recibos | Serviço       |
|-------------------------|----------|------------------|---------------|
| Rafael Casilha          | 6.360,00 | 8                | Cir. Plástica |
| Alexandre Miguel Shwetz | 390,00   | 9/10             | Cons. Médica  |

Para o exame da questão transcrevem-se a seguir os dispositivos que regulam a matéria:

Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995

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

*I – de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;*

*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;*

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

*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 se depreende dos dispositivos acima, cabe ao contribuinte que pleiteou a dedução provar que realmente efetuou os pagamentos nos valores e nas datas constantes nos comprovantes, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

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 por parte do Fisco, pode este solicitar provas não só da efetividade do pagamento, mas também da efetividade dos serviços prestados pelos profissionais.

Com essas ponderações, no caso do recibo emitido por Rafael Casilha, não houve o reconhecimento do emitente da veracidade do recibo, fl. 17, sem qualquer contraprova.

Cumprе ressaltar que a opção não usual pelo pagamento em espécie, de todas as despesas glosadas, embora lícita e permitida, implica na ampliação da dificuldade da contribuinte provar o pagamento, com os riscos inerentes ao exercício da vontade individual. A tentativa de prova do pagamento alegando que os pagamentos foram feitos em dinheiro é genérica demais para que se possa criar um liame entre despesas e desembolsos, assim, não socorre o contribuinte.

Ora, somente a apresentação dessa alegação não solidifica uma contraposição minimamente suficiente para rebater as provas e razões que embasaram o lançamento, não reforçando em matéria de prova a substância que se procura.

A comprovação citada no Decreto acima deve ser feita com a apresentação de documentos auxiliares para formar um conjunto probante convincente, como a apresentação de cópias de cheque e/ou extratos bancários ou, ainda, exames, fichas de atendimento e laudos médicos atestando e justificando o serviço prestado, o que até este ponto do processo não foi feito.

Cumprе, ainda, ressaltar que o imposto de renda tem relação direta com os fatos econômicos. Quando a um ato jurídico se segue a tributação, não quer dizer que se tribute aquele, mas sim o fenômeno econômico que está por detrás dele. Não pode o contribuinte

alegar simples forma jurídica, pleiteando a aceitação de simples recibos, como comprovação de despesas médicas pleiteadas, se o fenômeno econômico não ficar provado.

É oportuno citar o art. 333 do Código de Processo Civil:

*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.*

Conclui-se, portanto, que o ônus da prova recai sobre aquele que aproveita o reconhecimento do fato.

Desta forma, tem-se que no caso de deduções da base de cálculo do imposto de renda, que é o caso das despesas médicas, o ônus da prova da efetividade de tais despesas é do contribuinte, que se beneficia da dedução. Não pode, portanto, prevalecer a tese do contribuinte de que o Fisco deveria comprovar, p.ex., o não-pagamento dos valores consignados nos recibos e a não-efetivação dos serviços, ou ainda, verificar se os prestadores declararam os valores recebidos.

Já a despesa do recibo emitido por Alexandre Miguel Shwetz, tem como beneficiário pessoa que não é dependente do autuado, como comprova o documento de fl. 31, portanto, por absoluta e notória falta de previsão legal, art. 35 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, deve ser mantida a glosa.

Em suma, em sede de recurso, não houve um enfrentamento na mesma altura dessas razões do acórdão recorrido que manteve o lançamento para que se possa concluir algum ponto da lide de forma diferente.

Quanto à doutrina e jurisprudência trazida aos autos, embora representem respeitável posição dos órgãos julgadores, não produzem norma geral e abstrata, restringindo sua vinculação aos casos particulares analisados.

Além disso, menciono a seguir julgado do Conselho de Contribuintes relativas à matéria, para reforçar o entendimento aqui manifestado:

*IRPF – DESPESAS MÉDICAS – DEDUÇÃO – Inadmissível a dedução de despesas médicas, da declaração de ajuste anual, cujos comprovantes não correspondam a uma efetiva prestação de serviços profissionais, nem comprovado os desembolsos. Tais comprovantes são inaptos a darem suporte à dedução pleiteada. Legítima, portanto, a glosa dos valores correspondentes, por se respaldar em recibo imprestável para o fim a que se propõe (Ac. 1º CC 104 – 16647/1998)*

Desta forma, devem ser mantidas as glosas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PROVA.

Esclarecemos que somente a qualificação da multa referente à glosa da despesa referente ao recibo emitido pelo médico Rafael Casilha, foi mantida pela DRJ, assim, essa discussão é restrita a este ponto exclusivamente.

Salientamos que uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la. A base legal para a multa e juros aplicados está indicada no anexo do auto de infração. Assim engana-se a impugnante ao reclamar da multa aplicada, pois ela é consequência pelo não recolhimento da contribuição, apurada em procedimento de fiscalização, conforme mandamento legal vigente.

No pertinente à aplicação da multa qualificada, registro que a constatação de dolo – aqui caracterizada como o intuito deliberado de obter benefício de dedução fiscal utilizando-se de recibo falso comprovadamente pelo não reconhecimento do emitente da sua validade, sem qualquer contraprova – impõe a sua manutenção.

Ressalte-se que há prova do dolo pelos documentos de fl. 08/17 e não apenas indícios como propões o recorrente, dessa forma correta a qualificação da multa.

Pelo exposto, não merecendo reparos da decisão recorrida, NEGOU PROVIMENTO AO RECURSO.

Sala das Sessões, em 6 de outubro de 2008



RUBENS M. CARVALHO