



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

Processo nº 10920.005135/2007-18
Recurso nº 170.670 Voluntário
Acórdão nº **2102-01.016 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 02 de dezembro de 2010
Matéria Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF
Recorrente RONY AHLFELDT
Recorrida 4ª Turma/DRJ - Florianópolis / SC

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

Exercícios: 2004 e 2005.

DESPESAS MÉDICAS - FALTA DE COMPROVAÇÃO. Em conformidade com o artigo 8º, § 2º, III, da Lei nº 9.250, de 1995, todas as deduções da base de cálculo do imposto de renda estão sujeitas à comprovação, a juízo da autoridade lançadora. Assim, sempre que entender necessário, a fiscalização tem a prerrogativa de exigir a comprovação ou justificação das despesas deduzidas. Nos casos em que há elementos concretos e suficientes para afastar a presunção de veracidade dos recibos, sem que o contribuinte prove a realização das despesas deduzidas a título de tratamento médico, mantém-se a exigência do crédito tributário.

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – DESPESAS FICTÍCIAS – É justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. 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. Súmula CARF nº40.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E VEDAÇÃO AO CONFISCO. Os princípios constitucionais são normas cujo destinatário é o Poder Legislativo, que deve obedecer aos preceitos quando da elaboração da norma. Uma vez inserida a norma no sistema positivo, e estando vigente, é obrigação do administrador público aplicá-la, não sendo da competência da administração pública discutir a constitucionalidade de qualquer norma, competência esta reservada de forma exclusiva ao Poder Judiciário por expressa determinação constitucional. O CARF não é

competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Súmula CARF nº 2.

SELIC - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. Súmula CARF nº 4.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

Giovanni Christian Nunes Campos - Presidente

Vanessa Pereira Rodrigues Domene – Relatora

Formalizado em: 26.10.2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Giovanni Christian Nunes Campos, Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Núbia Matos Moura, Rubens Maurício Carvalho, Acácia Sayuri Wakasugi e Carlos André Rodrigues Pereira Lima.

Relatório

Em 14/09/2007 o contribuinte foi autuado no valor total de R\$ 26.091,60, sendo R\$ 9.692,10 de imposto, R\$ 4.138,78 de juros de mora e R\$ 12.260,72 de multa proporcional.

Com efeito, de acordo com o Auto de Infração de **fls. 57/60**, contra o contribuinte foram imputadas as seguintes infrações:

001 – Dedução da base de cálculo pleiteada indevidamente (ajuste anual). Dedução indevida de dependente.

002 – Dedução da base de cálculo pleiteada indevidamente (ajuste anual). Dedução indevida de despesas médicas. Redução indevida da base de cálculo com despesas médicas, pleiteadas indevidamente.



**003 – Dedução da base de cálculo pleiteada indevidamente (ajuste anual).
Dedução indevida de pensão judicial.**

**004 – Dedução da base de cálculo pleiteada indevidamente (ajuste anual).
Dedução indevida de despesa com instrução.**

A autoridade fiscal elaborou Termo de Verificação de Infração Fiscal às fls. 46/53, descrevendo as circunstâncias que determinaram o lançamento de ofício decorrente das glosas de despesas pleiteadas indevidamente pelo contribuinte, além da justificativa relativa à multa qualificada.

Inconformado com o lançamento de ofício levado a efeito pelo Fisco, o contribuinte apresentou sua defesa (Impugnação ao Auto de Infração) às fls. 64/66, sendo que em análise à referida defesa sobreveio decisão de primeira instância administrativa (fls. 74/76-verso), que considerou o **lançamento procedente**, aduzido em suma que:

- **Limites do litígio:** Como se percebe da leitura do relatório, o contribuinte contesta apenas parte dos valores lançados, limitando suas alegações apenas a algumas glosas efetuadas. Assim, tem-se expressamente impugnadas as parcelas do crédito tributário referentes a deduções indevidas de despesas médicas, em relação aos favorecidos Odonto Farma, Fisiocorp Fisioterapia e Sérgio Pinto Fernandes.
- Ao contrário, não se encontram impugnadas as parcelas do crédito tributário relativas ao IRPF devido em face da dedução indevida de dependente (item 001 do AI), de pensão judicial (item 003 do AI) e de despesa com instrução (item 004 do AI), totalizando em R\$ 3.036,55 (R\$ 1.779,55 referente ao ano-calendário 2003 e R\$ 1.257,30 referente ao ano-calendário 2004), acrescidos de juros de mora e multa de ofício de 75%.
- Em relação à dedução indevida de despesas médicas (item 002), os pagamentos à empresa TR Clínica de Fisioterapia também não sofreram contestação. Tais parcelas, portanto, ficaram incólumes e definitivamente constituídas em sede administrativa.
- Este voto, assim, limita-se à apreciação das questões litigiosas, quais sejam a procedência ou não da dedução das despesas médicas que tiveram como favorecidos Odonto Farma, Fisiocorp Fisioterapia e Sérgio Pinto Fernandes.
- **Das despesas médicas:** Tendo em vista que a legislação não confere aos recibos médicos valor probatório absoluto e os recibos e as notas fiscais trazidos pelo sujeito passivo foram examinados pela fiscalização, que não os considerou aptos a comprovar as deduções pleiteadas. A fiscalização solicitou ao contribuinte comprovante da efetividade dos serviços prestados e respectivos comprovantes de pagamento, além de o próprio fisco diligenciar no sentido de obter informações a este respeito.
- A empresa Odonto Farma Ltda., em relato de esclarecimento de fls. 31, informa que a Nota Fiscal de Serviços nº 00014 (fls. 34) foi emitida em



13/05/2002 para a paciente Heide Schramm, no valor de R\$ 288,00, informações estas diferentes das constantes na mesma Nota Fiscal apresentada pelo contribuinte, com a data de 28/04/2004 e no valor de R\$ 4.000,00. Em relação aos recibos apresentados pelo impugnante, anexados de fls. 17 a 19, a empresa afirma que não emite Recibo Simples a seus pacientes.

- No tocando aos recibos apresentados pelo contribuinte que teriam como emitente a empresa Fisiocorp Fisioterapia e Reabilitação Ltda., datados em 2003 e 2004, consta do processo informação firmada pelo próprio proprietário da empresa que a mesma não realizou procedimentos de tratamento fisioterápico no período, em função de estar desativada para fins de atendimento. Observa-se ainda que o carimbo apostado aos recibos consta a denominação da empresa de grafia diferente da constante nos registros desta, bem como um dos recibos não foi assinado.
- Quanto ao pagamento do cirurgião dentista Dr. Sérgio Pinto Fernandes, além de não terem sido anexados aos autos quaisquer documentos que comprovassem a despesa, o favorecido esclarece, em relato de fls. 45, que o sujeito passivo não efetuou nenhum tipo de tratamento odontológico durante o ano de 2004, não tendo recebido qualquer pagamento ou emitido recibos para este paciente.
- A falta de comprovação das despesas efetuadas constitui situação suficiente para a glosa das deduções pleiteadas pelo sujeito passivo, encontrando-se correto o lançamento.

Ainda inconformado com a decisão proferida em sede de primeira instância administrativa, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 83/102, aduzindo em suma que:

- **Nulidade da Notificação:** Entende que o lançamento não goza de certeza e liquidez. O erro mediante fraude foi da empresa ODONTO FARMA que agiu com NOTAS CALÇADAS, pois o requerido não tem acesso ao financeiro da empresa para burlar notas. Sendo assim, ausentes, pois, os requisitos de certeza e liquidez do crédito tributário, seja em face do reconhecimento da ilegitimidade da exação como um todo, seja em face da improcedência de seus consectários.
- **Valores Glosados:** O requerente deduziu o valor de R\$ 4.000,00 e 2.150,00 sendo que uma parte fora aceita e outra glosada, sendo que os recibos tratam-se de tratamento continuado, onde ora se recebia recibos, ora se recebia nota fiscal. Isto posto, requer que seja efetuada investigação nas empresas emitentes dos recibos, em especial a ODONTO FARMA, que declarou nos autos a existência de nota calçada, sendo esta a verdadeira responsável pelo ocorrido.
- **Falta de perícia nos documentos quando alegada adulteração de nota fiscal e recibos:** Entende necessária a realização de perícia com a elaboração de laudo para a formação do julgador administrativo, tendo



em vista que a perícia seria prova fundamental nos autos, notadamente quanto à informação relativa á suposta adulteração dos documentos fiscais apresentados pelo recorrente.

- **Despesas médicas x poder de polícia administrativa da Receita Federal:** Aduz que a Receita Federal através de seu Poder de Polícia deve investigar as empresas emissoras dos recibos, portanto, instaurar procedimento administrativo para apurar eventuais crimes cometidos pelas empresas emitentes das notas e recibos, mais precisamente os crimes de estelionato, falsidade ideológica, uso de documentos falsos, sonegação fiscal.
- **Da violação à capacidade contributiva e da multa confiscatória:** Entende que a exigência tributária tem natureza confiscatória e atinge a capacidade contributiva, pois somadas ultrapassam o valor econômico do fato tributado, o que afronta o disposto no artigo 150, inciso IV, da CF/88. Entende que o tributo não pode subtrair mais do que uma parte razoável do patrimônio ou da renda do contribuinte. Da mesma forma, entende que o princípio do não confisco deve ser estendido às multas, visto que também estariam extrapolando os limites constitucionais.
- **Da inadmissibilidade da cumulação de multa e juros de mora:** Aduz que a simples mora no pagamento não pode ser considerada como infração em se tratando de imposto auto-lançado. Se o contribuinte não paga no prazo, seu ato constitui mora e não uma infração. Já estando o tributo lançado, não há risco fiscal. Assim seria adequado apenas a cumulação de um dos institutos indenizatórios sobre o principal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Relatora

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado. Sendo assim, conheço-o e passo ao exame.

Delimitação da matéria litigiosa:

Inicialmente cumpre ressaltar que a presente demanda, nesta fase processual, limita-se à discussão relacionada apenas às glosas de despesas médicas, representadas pelo item 002 do Auto de Infração, impugnadas e sobre as quais incidiu multa qualificada de 150%, conforme fls. 58 destes autos.

As demais matérias deixaram de ser impugnadas pelo recorrente ainda em sede de defesa administrativa, de forma que a decisão recorrida delimitou a matéria litigiosa da seguinte maneira (**fls. 75/75-verso**):



Limites do litígio: *Como se percebe da leitura do relatório, o contribuinte constes apenas parte dos valores lançados, limitando suas alegações apenas a algumas glosas efetuadas. Assim, tem-se expressamente impugnadas as parcelas do crédito tributário referentes a deduções indevidas de despesas médicas, em relação aos favorecidos Odonto Farma, Fisiocorp Fisioterapia e Sérgio Pinto Fernandes.*

Ao contrário, não se encontram impugnadas as parcelas do crédito tributário relativas ao IRPF devido em face da dedução indevida de dependente (item 001 do AI), de pensão judicial (item 003 do AI) e de despesa com instrução (item 004 do AI), totalizando em R\$ 3.036,55 (R\$ 1.779,55 referente ao ano-calendário 2003 e R\$ 1.257,30 referente ao ano-calendário 2004), acrescidos de juros de mora e multa de ofício de 75%.

Em relação à dedução indevida de despesas médicas (item 002), os pagamentos à empresa TR Clínica de Fisioterapia também não sofreram contestação. Tais parcelas, portanto, ficaram incólumes e definitivamente constituídas em sede administrativa.

Este voto, assim, limita-se à apreciação das questões litigiosas, quais sejam a procedência ou não da dedução das despesas médicas que tiveram como favorecidos Odonto Farma, Fisiocorp Fisioterapia e Sérgio Pinto Fernandes.

Com efeito, passa-se à análise do caso exclusivamente em relação ao item 002 do auto de infração, cujas despesas médicas glosadas foram objeto de contestação por parte do recorrente.

(a) Da efetiva comprovação do pagamento ou da efetividade dos serviços médicos prestados:

Diante da matéria que restou litigiosa no presente caso, nos termos do exposto no item anterior, inicialmente cumpre esclarecer que o recorrente aduz em seu Recurso Voluntário a nulidade do lançamento, por entender que este não goza de liquidez, entretanto, em que pese a discussão de nulidade, na realidade o tema confunde-se com o mérito da questão, devendo ser como tal analisada, de forma que passo à verificação do mérito desta e das demais matérias trazidas em sede recursal.

Ademais, observo que o lançamento foi efetuado por agente competente, com a observância dos dispositivos legais pertinentes à matéria, além do que, não verifico a ocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, que ensejasse a nulidade do lançamento tributário.

Com efeito, em relação ao mérito da questão debatida no presente caso, ressalto que em conformidade com o artigo 8º, § 2º, III, da Lei nº 9.250, de 1995, bem como o disposto no artigo 11, § 3º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, todas as deduções da base de cálculo do imposto de renda estão sujeitas à comprovação, a juízo da autoridade lançadora.

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

(...)



II - das deduções relativas:

(...)

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

(...)

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;

Assim, sempre que entender necessário, a fiscalização tem a prerrogativa de exigir do contribuinte a comprovação ou justificação das despesas médicas, de instrução, dentre outras deduzidas. Com efeito, nos casos em que há elementos concretos e suficientes para afastar a presunção de veracidade dos recibos, sem que o contribuinte prove a realização das despesas deduzidas a título de tratamento médico, instrução, dentre outras, há de se manter a exigência do crédito tributário.

Veja-se ainda que em condições normais, o recibo é documento hábil e idôneo para comprovar o pagamento de despesas médicas e de instrução. Porém, diante de evidências de que os recibos não correspondem aos pagamentos efetivamente realizados, ou ainda havendo outros recibos evidentemente inidôneos apresentados pelo contribuinte, é lícito o Fisco exigir elementos adicionais que comprovem a efetividade dos serviços prestados e dos pagamentos realizados.

Ou seja, havendo elementos concretos e suficientes para afastar a presunção de veracidade dos recibos, surge a obrigação do contribuinte de provar, de forma convincente e inequívoca, a **efetiva prestação dos serviços e o respectivo pagamento**.

Neste ponto entendo que no presente caso o Fisco possui elementos mais do que suficientes para afastar a presunção de veracidade dos recibos, conforme claramente apontado pela autoridade fiscal em Termo de Verificação Fiscal, acostado às fls. 46/53, do qual se extrai o trecho abaixo reproduzido:

“É de destacar que o contribuinte apresentou alguns recibos e notas fiscais, cujas origens foram desconhecidas pelos supostos emitentes. As notas fiscais da TR Clínica de Fisioterapia, são datadas de 2003 e em resposta à intimação seu atual proprietário afirmou que com a morte de sua esposa em 2000, encerraram suas atividades e desde 09/2000 não emitiram mais notas com o antigo CNPJ, que é o consta nas notas apresentadas.

A nota fiscal apresentada da Odonto Farma, de nº 000014, no valor de R\$ 4.000,00, visivelmente rasurada, não foi reconhecida pela empresa. Foi encaminhada por Lea cópia da via constante do bloco em seu poder, correspondente a esse número, na qual as informações preenchidas são totalmente diferentes. Verifica-se no rodapé da nota, que a data de autorização para a impressão é 12/04/2002, e a empresa emitiu a de número 014, ao



que tudo indica, a verdadeira em 13/05/2002. A via apresentada pelo contribuinte é datada de 28/02/2004, ou seja, dois anos depois da autorização para a impressão, não é crível que uma empresa desse tipo demorou dois anos para emitir 14 notas fiscais.” – fls. 51

Assim, tendo o contribuinte apresentado recibos médicos inidôneos, entendo que surge elemento para que se afaste a presunção de veracidade dos recibos apresentados pelo contribuinte, sendo que nestes casos somente são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda as despesas cujo pagamento e a ocorrência dos serviços sejam efetivamente comprovadas.

Importa destacar também que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto a determinado fato questionado. Logo, cabe apenas ao sujeito passivo, e não ao Fisco, neste caso, trazer os elementos de prova no sentido de comprovar a efetiva prestação dos serviços médicos utilizados para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda ao longo dos períodos base analisados.

Com efeito, afóra os comprovantes de pagamento dos serviços prestados, o recorrente poderia ter apresentado, por exemplo, exames médicos, orçamentos ou receiptuários, a fim de confirmar a higidez das despesas dedutíveis, providencias estas que caberiam exclusivamente ao interessado, no caso o recorrente, posto que deveria provar suas alegações. Todavia **não constam dos autos quaisquer documentos nesse sentido.**

Nesse sentido, observe-se que o art. 332 da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, estabelece que “*todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação ou defesa*”.

Desse modo, não havendo hierarquia do valor probante dos meios de prova, excetuado o uso de provas ilícitas (art. 5º, inciso LVI da Constituição Federal de 1988), pode-se provar qualquer situação de fato por qualquer via.

O recorrente limita-se a trazer alegações infundadas e protelatórias, insistindo em afirmar que o Fisco não se aprofundou na investigação dos fatos. No entanto, conforme já reforçado, somente a comprovação da efetiva prestação dos serviços com a apresentação de outros documentos hábeis e idôneos, bem como a comprovação dos pagamentos efetuados, seriam suficientes para afastar a glosa das despesas.

Ademais, nota-se que o contribuinte teve, durante todo o procedimento de fiscalização, e, posteriormente, em sede de impugnação, a possibilidade de apresentar quaisquer documentos que pudessem ao menos trazer indícios sobre as despesas deduzidas e as efetivas prestações de serviços médicos. Entretanto, repiso que compulsando os autos, afóra os recibos considerados inidôneos, não é possível a constatação de qualquer outro documento que pudesse demonstrar tais fatos ainda que em parte.

Como já ventilado, reforço que cabe ao contribuinte a comprovação dos valores declarados como despendidos, posto que a presunção de veracidade dos recibos médicos foi afastada, ante os recibos inidôneos apresentados pelo contribuinte, tendo sido inclusive negados os fatos geradores pelos supostos emitentes. Assim, **não há neste caso que se imputar a obrigatoriedade de diligências ao Fisco, muito menos a realização de perícias**



nos documentos apresentados, visto que cabe à parte a produção das provas que entender necessárias à comprovação de suas alegações.

Além do que, a autoridade fiscal notificou todos supostos emitentes dos recibos e notas fiscais de serviços, no sentido de que os fatos geradores fossem devidamente confirmados. Todavia, em resposta aos questionamentos do Fisco, as empresas e profissionais negaram que tivessem prestado tais serviços totalmente ou em parte, retirando desta forma a idoneidade dos documentos apresentados pelo recorrente.

Desse modo, repiso que seria aceitável que o recorrente apresentasse, por exemplo, cópia dos exames médicos, receituários, orçamentos de tratamento, prontuários médicos, no sentido de demonstrar a efetiva ocorrência da prestação de serviços.

Enfim, fica evidente que a falta de apresentação de documentos hábeis e idôneos que comprovem os dispêndios ou a efetiva prestação dos serviços enseja a glosa das despesas para fins de dedução de Imposto de Renda Pessoa Física, uma vez que foi afastada a presunção de veracidade dos recibos médicos, de forma que o contribuinte, intimado a provar as deduções não o fez a contento, motivo pelo qual se devem manter as glosas.

Nesse sentido, os valores considerados pela autoridade fiscal estão plenamente de acordo com a legislação tributária, de forma que o lançamento é líquido, ao contrário do alegado pelo recorrente, não merecendo qualquer reparo em relação aos valores.

Cumprе ressaltar, ainda, que os documentos e respectivos valores considerados pela autoridade fiscal foram somente aqueles que tiveram a confirmação por parte das empresas e profissionais, isto é, nos casos em que houve o reconhecimento das notas fiscais e recibos emitidos, bem como da prestação dos serviços aduzida pelo recorrente.

Aliás, mais especificamente em relação ao caso da empresa **Odonto Farma**, em que o contribuinte contesta o reconhecimento de apenas uma parte das despesas médicas, insta ressaltar que em relação ao valor de **R\$ 4.000,00** glosados pelo Fisco, cuja dedução foi pleiteada com base nota fiscal nº 014 (fls. 15), nota-se que além desta estar claramente rasurada, quando comparada à nota fiscal original apresentada pela empresa (fls. 34) fica evidente a divergência de informações, inclusive constando outro paciente como o real usuário do serviço médico no documento fiscal enviado pela empresa. Portanto, totalmente descabidas as alegações do contribuinte.

Ademais, devem ser afastadas igualmente as arguições relativas às supostas ofensas aos princípios constitucionais por parte do Fisco, como da capacidade contributiva, razoabilidade e da vedação ao confisco. Isto porque, não cabe ao julgador administrativo analisar a constitucionalidade das normas, mas sim apenas verificar sua correta aplicação pela autoridade fiscal. Tais princípios constitucionais são norteadores do processo legislativo, que devem se abster de elaborar normas que os afrontem.

Com efeito, uma vez inserida a norma no sistema positivo, e estando vigente, é obrigação do administrador público aplicá-la, não sendo da competência da administração pública discutir a constitucionalidade de qualquer norma, competência esta reservada de forma exclusiva ao Poder Judiciário por expressa determinação constitucional.

Portanto, deve ser afastado o entendimento do contribuinte de que a multa prevista no artigo 44 da Lei nº. 9.430/1996 não deveria ser aplicada, tendo em vista seu caráter



confiscatório, ou ainda que o montante do tributo cobrado afrontaria a capacidade contributiva, visto que todas as hipóteses aplicadas estão perfeitamente previstas em lei.

Nada obstante, vale destacar que em relação à multa é evidente que esta não é tributo, mas sim penalidade, sendo que não existe vedação ao confisco do produto de atividade contrária à lei. Desta forma, a aplicação da multa ao autor do ilícito fiscal, ainda que possa, por hipótese, reduzi-lo à insolvência, é lícita, pois a lei destina-se a proteger a sociedade, não o patrimônio do autor do ilícito.

Deste modo, nos casos de lançamento de ofício, onde resultou comprovada a insuficiência do recolhimento de imposto é exigível a multa de ofício no percentual de 75% por expressa determinação legal e restando configurada a fraude, a multa a ser aplicada é a agravada, no percentual de 150%, nos termos do que dispõe a Lei nº 9.430/96.

Inclusive, no tocante à análise destas e demais alegações de inconstitucionalidade de normas que respaldam o procedimento fiscal, importante esclarecer que estas não podem ser objeto de verificação por parte deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, questão esta pacificada na **Súmula CARF nº 2**, conforme segue:

***Súmula CARF nº 2:** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Assim, diante do exposto, verifico que não merecem prosperar as arguições trazidas em sede recursal, devendo-se manter sob tais aspectos tanto o lançamento de ofício efetuado pela autoridade fiscal, quanto a decisão recorrida que o ratificou.

(b) Da multa qualificada:

Em relação à aplicação da multa qualificada nos termos do disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, observo que andou bem a autoridade fiscal.

Isto porque, o contribuinte apresentou recibos médicos de relacionados com 4 (quatro) profissionais ou empresas, de forma que cabe a análise de cada caso específico.

Primeiramente em relação à empresa Odonto Farma, o contribuinte de fato utilizou-se dos serviços prestados pela empresa, porém somente em relação ao ano-calendário de 2004, cujos recibos foram devidamente confirmados pela empresa e considerados para fins de dedução do IR pela autoridade fiscal (**fls. 31**).

Entretanto, a empresa Odonto Farma declara expressamente que no **ano-calendário de 2004 não prestou qualquer serviço médico ao contribuinte**, atestando, ainda, que a nota fiscal 014, apresentada às fls. 15 pelo contribuinte não corresponde à realidade dos fatos, tendo inclusive a empresa apresentado a via original na respectiva NF demonstrando ter sido emitida para outro contribuinte, o que leva a crer que a nota fiscal trazida pelo recorrente é produto de fraude.

Prosseguindo com a análise dos prestadores de serviços, verifico que a empresa TR Clínica de Fisioterapia e Reabilitação Ltda. (declaração de fls. 38), **não reconhece as notas fiscais nº 0104 e 0102, apresentadas pelo contribuinte às fls. 20/21**, explicando ainda que a empresa era uma firma individual, e que após o falecimento da profissional, em 29 de agosto de 2000, não foi emitida nenhuma nota fiscal, o que demonstra no caso a fraude cometida pelo contribuinte, em apresentar documentação fiscal de empresa inativa, portanto,

evidenciando intuito de diminuir o montante do imposto por meio de documentação ilícita, posto que a prestação do serviço efetivamente jamais ocorreu.

A empresa **FISIOCORP REABILITAÇÃO LTDA.**, em declaração de **fls. 42**, afirma que não realizou procedimentos de tratamento fisioterápico ao contribuinte, tendo em vista que a empresa à época das supostas prestações de serviços encontrava-se desativada para fins de atendimento.

Por fim, o profissional **Sérgio Pinto Fernandes, CPF: 468.588.656-91**, às **fls. 45**, também afirma **não ter prestado os serviços odontológicos mencionados pelo recorrente**, reforça ainda, que em razão da inexistência dos procedimentos, não houve nenhuma despesa odontológica no ano relatado, como também não houve a emissão de recibos para o contribuinte.

Assim, tendo em vista que as próprias empresas ou profissionais não reconhecem os recibos ou notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, nem tampouco afirmam terem prestado os serviços médicos alegados para fins de dedução, e ainda, considerando a presença de documentos com evidências de fraude, inclusive relativas a empresas inativas, entendo que estão presentes os pressupostos para a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%.

Entendo que neste caso não se trata apenas de falta de comprovação da ocorrência dos serviços médicos ou dos pagamentos efetuados, mas sim, ficou demonstrado pelo Fisco que os serviços médicos jamais ocorreram, quanto menos os pagamentos, de forma que o contribuinte utilizou-se de precedentes ilícitos no sentido de diminuir o montante do imposto a pagar.

Desta forma, tenho para mim que **restou evidenciada a fraude em relação à totalidade das glosas de despesas**. Assim, andou bem a autoridade fiscal em aplicar a multa qualificada para os fatos jurídicos apontados no auto de infração relativos aos serviços declarados, mas que jamais foram prestados pelos respectivos profissionais ou empresas.

(c) Da representação para fins penais:

O contribuinte aduz que as notas fiscais e os recibos apresentados à autoridade fiscal teriam sido de fato emitidos pelos respectivos profissionais, de forma que de acordo com suas alegações, tais documentos, se falsos ou fraudulentos, o Fisco haveria de imputar a responsabilidade aos emitentes e não ao contribuinte.

Nesse sentido requer que haja neste julgamento a determinação para a apuração de eventuais crimes de estelionato, falsidade ideológica, uso de documento falso e sonegação fiscal.

No entanto, em que pesem as argumentações do recorrente, inicialmente friso que caberia ao contribuinte demonstrar a sua boa-fé e principalmente a efetividade da prestação dos serviços e seus respectivos pagamentos, fatos estes que conforme já exaustivamente falado, não foram demonstrados de modo algum pelo contribuinte.

Ademais, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de



Representação Fiscal para Fins Penais, tema este já pacificado pela Súmula CARF nº 28, inclusive com efeitos vinculante aos órgãos da administração tributária federal.

Assim, não merecem ser acolhidas as pretensões do contribuinte neste aspecto, posto que no presente caso o objeto de análise está restrito às infrações tributárias cometidas e não as questões penais atinentes ao caso ou decorrentes das atitudes do recorrente e demais envolvidos na fraude fiscal.

(d) Da inadmissibilidade de cumulação de multa e juros de mora:

Por fim, o contribuinte entende que a aplicação dos juros de mora e da multa cumulativamente não seria legal em vista de que a simples mora no pagamento não pode ser considerada como infração.

Contudo, a Lei nº 9.430/96, prevê em seu artigo 44 as multas a serem aplicadas nos casos de inadimplemento do imposto de renda, de modo que há previsão legal para a aplicação da multa.

Ademais, a multa decorre da falta de pagamento, consistindo em penalidade, que neste caso específico foi inclusive agravada em decorrência do evidente intuito de fraude do contribuinte, que apresentou recibos e notas fiscais para fins de dedução do imposto, mas que não correspondiam a realidade, posto que ficou demonstrado que os serviços jamais foram realizados.

Quanto aos juros aplicados, explico que não deve ser confundida com a multa, sendo que a aplicabilidade da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC é de rigor partir de 1º de abril de 1995, para o cálculo dos juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal, no período de inadimplência.

Nessa toada, verificamos que o Código Tributário Nacional preceitua que a aplicação da Taxa Selic, para fins tributários, reclama lei que a determine.

Eis que a Lei nº 9.065/95, que deu nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981/95, dispõe, em seu artigo 13, que, a partir de 1º de abril de 1995, os juros de mora incidentes sobre os tributos e contribuições sócias arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, serão equivalentes à Taxa Selic, para títulos federais, acumulada mensalmente até o mês anterior ao do pagamento e a 1% ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

Juros decorrem da mora do devedor e serão calculados de acordo com a lei vigente a cada período em que fluem. Na espécie, assim se fez, os juros de mora com base no art. 84, § 5º, da Lei nº 8.981/95, se aplicam a partir de janeiro de 1995.

Aliás, em relação esta matéria também já restou pacificada perante o CARF mediante a edição da Súmula CARF nº 4, *in verbis*:

Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de*



*inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de
Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Assim, não há qualquer razão neste aspecto o recorrente, tendo sido devidamente aplicados os juros moratórios e a multa de ofício nos termos do que preconiza a legislação aplicável ao caso.

Pelo exposto **NEGO PROVIMENTO** ao recurso do contribuinte.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2010.



Vanessa Pereira Rodrigues Domene