



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

Processo nº 10980.000549/2009-16
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2002-000.150 – Turma Extraordinária / 2ª Turma
Sessão de 23 de maio de 2018
Matéria IRPF. DECADÊNCIA. DEDUÇÕES. MULTA QUALIFICADA.
Recorrente HERMES ALVES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003, 2005, 2006

IRPF. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA PARCIAL RECONHECIDA. APLICAÇÃO DO ART. 62-A DO RICARF.

Nos casos de lançamento por homologação, em que ocorre a antecipação do pagamento do imposto, deve-se aplicar o Recurso Especial nº 973.733/SC, julgado na forma do art. 543-C do CPC. Na ocasião o STJ pacificou entendimento que o *dies a quo* deve ser contado a partir da data do fato gerador, conforme prevê § 4º do art. 150 do CTN. Aplicação do art. 62-A do RICARF.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA SUBSUNÇÃO DOS FATOS AOS TIPOS PENAIIS.

A qualificação da penalidade decorre da constatação de fato jurídico diverso da simples dedução indevida de despesas. Inexistindo no auto de infração a prova da fraude perpetrada pelo contribuinte, descabe a qualificação da multa

DEDUÇÕES. DEPENDENTE. INSTRUÇÃO. LIVRO-CAIXA.

Todas as deduções pleiteadas na declaração estão sujeitas à comprovação ou justificação, sendo de se manter as glosas se o contribuinte não consegue comprová-las ou justificá-las, por meio de documentação hábil e idônea.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

A legislação do Imposto de Renda determina que as despesas com tratamentos de saúde declaradas pelo contribuinte para fins de dedução do imposto devem ser comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos, podendo a autoridade fiscal exigir que o contribuinte apresente documentos que demonstrem a real prestação dos serviços e o efetivo desembolso dos valores declarados, para a formação da sua convicção.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária a qual prevê multa de ofício no percentual de 75%. Súmula CARF nº 2.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência da exigência relativa ao ano-calendário 2003, tornando-a insubsistente, e, no mérito, por maioria, negar provimento ao recurso no tocante aos anos-calendário 2005 e 2006. Vencido o conselheiro Virgílio Cansino Gil, que deu provimento parcial em razão do acolhimento da preliminar.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente e
Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, Fábila Marcília Ferreira Campêlo, Thiago Duca Amoni e Virgílio Cansino Gil.

Relatório

Trata-se de lançamento decorrente de procedimento de revisão interna das Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física - DIRPF, referentes aos exercícios de 2004, 2006 e 2007, ano-calendário 2003, 2005 e 2006, tendo em vista a apuração de dedução indevida com dependentes, de despesas médicas e com instrução e de livro-caixa (fls.87/99).

O contribuinte apresentou impugnação (fls.102/112), assim sintetizada na decisão *a quo*:

Cientificado do lançamento em 02/02/2009 (fl. 97), o contribuinte apresentou, em 27/02/2009, por meio de representante (procuração à fl. 107), a impugnação de fls. 98/106, onde, após breve relato dos fatos, preliminarmente, com base no art. 150, § 4º do CTN, alega decadência do direito de a Fazenda constituir em 2009, crédito tributário relativo a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2003, e, assim, entende, que apesar de ter apresentado todos os comprovantes, não estaria mais sujeito a qualquer comprovação.

No mérito, em síntese, contesta a glosa e o lançamento com multa de todos os valores referidos no auto de infração; que as acusações de fraude não merecem prosperar, pois todos os pagamentos foram efetuados em espécie; que é abusiva a exigência de que a comprovação ocorra por cheques nominais emitidos em favor dos profissionais ou por extratos de conta-corrente que comprovem saques em valores e datas compatíveis com os pagamentos efetuados, inexistindo lei que proíba o pagamento em moeda corrente, caracterizando-se o abuso de poder repudiado pela Constituição e contra o qual lhe é assegurado o direito de petição; que os recibos apresentados são legais, comprovam os pagamentos efetuados e estão em consonância com o Código de Defesa do Consumidor; que deve ser observada a máxima de que o ônus da prova é de quem alega; que utilizou os serviços da Dra. Roziclei Cezar e que as alegações de fraude não passam de meras suposições, pois nada se provou contra a sua pessoa, não se podendo falar em glosa com multa qualificada; contesta a assertiva de que os recibos seriam "graciosos" e que não lhe compete fiscalizar a regularidade cadastral da profissional junto ao Conselho Regional de Psicologia, sendo descabida a representação fiscal para fins penais por fato alheio à sua responsabilidade; e que é injusto concluir pela fraude, ocorrendo, novamente, abuso de poder, contesta ainda, as glosas das despesas supostamente havidas com Carolina Martin e Michael Guerra, por falta de comprovação do efetivo pagamento.

Insurge-se contra a glosa de dependente e instrução, pois teria apresentado os comprovantes, os quais estariam anexados ao

procedimento administrativo juntamente com toda a documentação exigida pela RFB.

Em relação às despesas de livro caixa, diz que nunca teve um livro e que sempre deduziu as despesas, porém, nunca na forma de livro Caixa, justamente por não ser um profissional liberal, aduzindo que todos os recibos que comprovam as deduções foram apresentados à fiscalização.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) negou provimento à Impugnação (fls. 114/124), em decisão cuja ementa é a seguinte:

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

Exercício: 2004, 2006, 2007

DECADÊNCIA.

No lançamento de ofício a contagem do prazo decadencial obedece a regra geral expressamente prevista no art. 173, I do Código Tributário Nacional, iniciando-se a contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

*DESPESAS MÉDICAS. PAGAMENTO E EFETIVO SERVIÇO.
NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.*

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, podendo ser exigida a demonstração do pagamento e da efetiva prestação dos serviços.

DESPESAS COM INSTRUÇÃO E DEPENDENTE.

Descabe a dedução de despesa dependente e de instrução de filhos que não se enquadram no conceito legal de dependente.

*DEDUÇÕES. DESPESAS DE LIVRO CAIXA.
COMPROVAÇÃO.*

A dedução das despesas de livro Caixa, a teor do § 2º do art. 6º da Lei 8.134, de 1990, está condicionada à comprovação da veracidade das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em livro Caixa.

*MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.
CABIMENTO.*

As infrações cometidas com evidente intuito de fraude, consistentes dedução de despesas médicas inexistentes, com o fim de reduzir os montantes devidos do imposto sobre a renda da pessoa física, estão sujeitas à multa qualificada.

Cientificado dessa decisão em 23/4/2009 (fl.127), o contribuinte formalizou, em 22/5/2009 (fl.128), seu Recurso Voluntário (fls. 128/154), no qual apresenta as seguintes alegações:

- a decisão de piso iria de encontro a tudo o que se tem como verdade dentro das normas, regras, preceitos e princípios do ordenamento jurídico e administrativo pátrio.

- tendo sido autuado em 2/2/2009, a exigência relativa ao ano-calendário 2003 estaria fulminada pela decadência, a teor do artigo 150 do CTN.

- ainda que se aplique o artigo 173, inciso I, do CTN, a exigência estaria igualmente decadente, visto que, no caso, o fato gerador ocorrido em 2003 teria seu marco inicial em 1/1/2004, findando em 31/12/2008

- a glosa das despesas médicas por falta de comprovação do efetivo pagamento não poderia prosperar visto que ele cumpriu todas as exigências legais para utilização da dedução. Ressalta que a legislação não faria referência a demonstração de saques em datas e valores compatíveis com os pagamentos declarados.

- a exigência de comprovação do efetivo pagamento ensejaria a quebra do seu sigilo fiscal, o que só poderia ser feito pela via judicial.

- os recibos seriam suficientes a fazer a prova exigida. Acrescenta que se trata de uma relação de consumo, entre o profissional liberal e o consumidor, e que o Código do Consumidor, em seu artigo 84, estabelece que o recibo é o meio usual para comprovar o serviço contratado, o atendimento realizado ou a relação estabelecida.

- a RFB estaria inserindo palavras e interpretações inexistentes à legislação, de forma a adequar as suas autuações, eivadas de vícios e ilegalidades.

- seria abusiva a exigência de comprovação do efetivo pagamento, ressaltando que inexiste lei que proíba pagamento em moeda corrente.

- o ônus probatório recairia sobre o Fisco, visto que não pode desconsiderar os documentos comprobatórios apresentados, sem nenhuma prova a lhe respaldar.

- no tocante às despesas informadas com Roziclei Cezar, cuja inscrição no órgão de classe estaria suspensa, não poderia ser penalizado por conduta da profissional, visto que seria mais uma vítima, que teria acreditado em sua aptidão.

- a autuação não poderia prosperar com base em indícios de fraude, sendo lhe exigida multa exorbitante, de nítido caráter confiscatório.

- requer a realização de exame grafotécnico, de forma a confirmar que os recibos foram emitidos pela profissional indicada.

- as datas dos recibos nada provariam contra ele, visto ser normal receber recibos com datas retroativas e também por não ser o calendário cristão observado por todos os cidadãos.

- no tocante à concomitância de tratamentos dispendiosos em três anos-calendário, enfatiza possuir dependentes e também a inexistência de leis vetando a realização de tratamentos concomitantes.

- as multas aplicadas, de 75% e de 150%, são confiscatórias e não podem prosperar.

Processo nº 10980.000549/2009-16
Acórdão n.º **2002-000.150**

S2-C0T2
Fl. 167

- em relação à dependente e às despesas com instrução, informa que os documentos comprobatórios já foram anexados aos autos.

- no tocante ao livro-caixa, informa que jamais teve livro-caixa e tampouco utilizou dessa dedução, restando equivocada a autuação.

Processo distribuído para julgamento em Turma Extraordinária, tendo sido observadas as disposições do artigo 23-B, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, e suas alterações (fl.126).

É o relatório.

Voto

Conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez -
Relatora

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, assim, dele tomo conhecimento.

Decadência

Nos casos de lançamento por homologação, como é o caso do Imposto de Renda, deve-se aplicar à espécie o REsp nº 973.733/SC, julgamento sob o rito do art. 543-C do CPC (art. 62-A do RICARF). Na ocasião, o STJ decidiu que, na hipótese de ocorrer a antecipação do pagamento do imposto, ainda que parcial, o *dies a quo* deve ser contado a partir da data do fato gerador, conforme prevê § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), devendo o termo inicial da decadência somente ocorrer no último dia daquele ano-calendário, quando se aperfeiçoa o fato gerador. Isto porque, de acordo com o art. 2º da Lei nº 7.718/1988, a tributação do IRPF só se torna definitiva com o ajuste anual, na forma dos arts. 2º, 10 e 11 da Lei nº 8.134/1990, corroborada por Leis posteriores.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

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

O lançamento recai sobre os anos-calendário 2003, 2005 e 2006, sendo que, para parte da exação relativa a 2003, foi aplicada multa qualificada.

As Declarações de Ajuste juntadas (fls. 70, 75 e 79) confirmam que o contribuinte sofreu a retenção na fonte do imposto de renda, nos anos-calendário indicados.

Desse modo, como houve antecipação do imposto, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial inicia-se, para o ano-calendário 2003, em 31 de dezembro de

2003 (art.150, § 4º, do CTN) com termo final em 31/12/2008, salvo no tocante à infração para qual foi aplicada multa qualificada, que será tratada em seguida.

Como o contribuinte foi cientificado da autuação em 2/2/2009 (fl.101), é de se reconhecer como decadente o crédito tributário relativo às infrações relativas ao ano-calendário 2003 para as quais não houve qualificação da multa de ofício.

Nos casos de existência de dolo, ocorre o lançamento de ofício, a teor do art. 149, inciso VII, do CTN, consubstanciando-se o termo inicial para a contagem do prazo decadencial como o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do inciso I, do art. 173, do CTN.

No caso, a autoridade fiscal qualificou a multa aplicada à infração de dedução indevida de despesas médicas informadas com Rosiclei Cezar Pereira, consignando (fls.94/95):

A PROFISSIONAL ROSICLEI CEZAR PEREIRA, PSICÓLOGA, ESTAVA COM SUA INSCRIÇÃO NO CONSELHO REGIONAL DE PSICOLOGIA DO PARANÁ CANCELADO NO PERÍODO DE 08 DE ABRIL DE 2002 A 31 DE MARÇO DE 2006, QUANDO SOLICITOU SUA REATIVAÇÃO, CONFORME OFÍCIO DIR/2986-06 DE 02 DE AGOSTO DE 2006 DAQUELE CONSELHO, CÓPIA JUNTADA À FOLHA 02 DO PROCESSO. QUANDO INTIMADA A PROFISSIONAL RESPONDEU POR CARTA QUE NÃO TINHA COMO AFIRMAR QUE EMITIU RECIBOS PARA O CONTRIBUINTE HERMES ALVES EM 2003 (CÓPIA A FOLHA 03).

PELOS INDÍCIOS DE USO DE RECIBOS PARA A DEDUÇÃO DE DESPESAS, SEM A COMPROVAÇÃO DO EFETIVO ATENDIMENTO E EFETIVO PAGAMENTO, GLOSAMOS TOTALMENTE ESTAS DESPESAS COM ROSICLEI CEZAR E COM CAROLINA MARTIN E MICHAEL GIERRA, LANÇANDO COM MULTA QUALIFICADA SOBRE O VALOR DECLARADO PARA ROSICLEI CEZAR, POR TER O CONTRIBUINTE COMETIDO, "EM TESE", CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTARIA, NOS TERMOS DA LEI Nº 8.137, DE 1990. ELABORAMOS A REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS, ONDE OS RECIBOS ORIGINAIS DE ROSICLEI CEZAR FORAM JUNTADOS.

A decisão de piso manteve a aplicação da multa de ofício qualificada nos seguintes termos:

No caso dos autos, está caracterizado, de fato, o evidente intuito de fraude em relação à pretensão de dedução de despesas médicas com base em recibos atribuídos à psicoterapeuta Roziclei Cezar, no montante de R\$ 4.000,00, no ano-calendário de 2003, cuj a prestação de serviços foi negada pela suposta emitente dos recibos, associada à circunstância de o autuado não comprovar o pagamento e nem a existência real de supostos serviços contratados, trata-se de hipótese em que restou constatada a utilização de recibos emitidos e obtidos de

forma "graciosa" (fls. 02/03 e 07/10), com o único fim de reduzir o montante devido de imposto sobre a renda da pessoa física.

Entendo que, nesse tocante, a decisão *a quo* deve ser reformada. Vejamos.

O Fisco apurou que, no ano de 2003, a profissional estava com sua inscrição no órgão de classe suspensa (fl.4). Diligenciando junto à profissional, essa informou (fl.5):

*Considerar como atendidos 46 nomes da relação enviada, com exceção dos 20 abaixo relacionados, pois **não tenho como afirmar que emiti recibos para os mesmos e faz-se necessário visualizar cópia destes recibos.***

...

Não consta dos autos que os recibos apresentados pelo contribuinte tenham sido submetidos à profissional, como ela própria indica na resposta enviada à autoridade fiscal que seria necessário para que reconhecesse ou não sua emissão.

Assim, não é possível afirmar, como fez a autoridade autuante, que o contribuinte se utilizou de recibos não reconhecidos pela profissional, o que revelaria sua conduta dolosa, sua intenção de não recolher tributo. É possível que, confrontada com esses recibos, a profissional viesse a reconhecer sua emissão.

Quanto à inscrição da profissional no órgão de classe, embora entenda que se trate de uma informação que dê menos força probante aos recibos, justificando a exigência de outros elementos para sua aceitação, não pode ser utilizada como fato a comprovar seu dolo, uma vez que tal averiguação não cabe ao recorrente.

Como será tratado em ponto mais a frente, entendo que a autoridade fiscal pode exigir elementos adicionais aos recibos de forma a comprovar o efetivo pagamento das despesas declaradas. Entretanto, o não atendimento dessa exigência por si só não pode respaldar a qualificação da multa de ofício. Inclusive, foi como assim procedeu à autoridade fiscal no feito ora em análise, no tocante às demais despesas médicas glosadas, quando aplicou a multa de ofício no percentual de 75%.

Assim, em relação a essas despesas médicas, entendo que as provas indicadas não se revelam suficientes a comprovar a conduta fraudulenta que teria sido perpetrada pelo contribuinte, devendo ser cancelada a qualificação da multa aplicada.

Por decorrência, também em relação a essa infração, se aplica, quanto ao prazo decadencial, o disposto no artigo 150, §4º do CTN, sendo de se cancelar sua exigência, uma vez que fulminada pela decadência.

Não há que se falar em decadência para os demais anos-calendário, 2005 e 2006, visto que a ciência se deu em 2009 e o direito da Fazenda constituir essas exigências findaria em 31/12/2010 e 31/12/2011, respectivamente.

Pelo exposto, cabe cancelar integralmente a exigência no tocante ao ano-calendário 2003.

Assim, passa-se a análise das infrações apuradas para os anos-calendário 2005 e 2006.

Dependente

A glosa recaiu sobre a filha do contribuinte, Luana Rocha Alves, nascida em 30/8/1981.

Para os anos-calendário de 2005 e de 2006, os contribuintes podiam deduzir na determinação da base de cálculo do IRPF anual os valores de R\$ 1.404,00 e de R\$1.516,32, respectivamente, por dependente, nos termos do art. 8º, inc. II, alínea “c” da Lei nº 9.450, de 1995. Cabe ao contribuinte, evidentemente, apresentar comprovação quanto à relação de dependência dos dependentes informados na Declaração de Ajuste, quando solicitado (artigo 73 do RIR/99).

Nesse sentido, dispõe o artigo 35 da Lei nº 9.250, de 1995:

Art. 35. Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alínea c, poderão ser considerados como dependentes:

...

III - a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

....

§ 1º Os dependentes a que se referem os incisos III e V deste artigo poderão ser assim considerados quando maiores até 24 anos de idade, se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau.

(destaques acrescidos)

Assim, uma filha nascida em 1981 poderia figurar como sua dependente nos anos-calendário 2005 e 2006, desde que restasse comprovada sua condição de universitária ou de estudante de escola técnica de segundo grau nesses períodos.

Tanto a autuação como a decisão de piso consignam que nenhum documento relativo à dependente foi anexado aos autos.

Em seu recurso, o recorrente aponta que os documentos teriam sido apresentados à DRJ/CTBA.

Não obstante, da análise dos autos, não se encontra qualquer documento relativo a essa dependente, de comprovação da filiação ou de sua situação educacional, no curso da ação fiscal ou em sede de impugnação.

Ainda que cientificado dessa situação, em seu recurso, o recorrente nada apresenta. Registre-se que são documentos que estão a seu alcance e que seria de seu interesse juntá-los, sob pena de serem mantidas as glosas.

Isto posto, não há reparos a se fazer à decisão de piso, sendo de se manter a glosa da dependente para os dois anos-calendário.

Despesas com Instrução

Nesse tocante, resta em litígio as despesas declaradas com Associação dos Magistrados do Paraná, vinculados à dependente Luana (fl.98), no ano-calendário 2005.

A teor do disposto no artigo 8º, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.250, de 1995, são dedutíveis os pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas, ao ensino fundamental, ao ensino médio, à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização) e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico.

Nesse tocante, tal qual a dedução com dependente, nada foi anexado aos autos. Assim, além de não restar comprovada a despesa, esta seria relativa à dependente, para a qual também não restou comprovada a relação de dependência.

Dessa feita, cabe a manutenção da decisão de piso, visto que nenhuma prova foi anexada aos autos.

Livro-Caixa

Em seu recurso, o contribuinte afirma que jamais teve livro-caixa e tampouco deduziu essas despesas, justamente por não ser ele um profissional liberal. Aponta equívoco e pede a desconsideração de tal autuação.

Do exame das Declarações de Ajuste do recorrente, verifica-se que ele, ao contrário do que afirma, se utilizou dessa dedução (fls. 71, 74/75 e 78/79).

Considerando que nenhuma prova dessas deduções foi carreada aos autos, cabe a manutenção de suas glosas.

Despesas Médicas

Em relação às despesas médicas, são dedutíveis da base de cálculo do IRPF os pagamentos efetuados pelos contribuintes a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a"), desde que devidamente comprovados.

No que tange à comprovação, a dedução a título de despesas médicas é condicionada ainda ao atendimento de algumas formalidades legais: os pagamentos devem ser especificados e comprovados com documentos originais que indiquem nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem os recebeu (art. 8º, § 2º, inc. III, da Lei 9.250, de 1995).

Esta norma, no entanto, não dá aos recibos valor probatório absoluto, ainda que atendidas todas as formalidades legais. A apresentação de recibos de pagamento com nome

e CPF do emitente têm potencialidade probatória relativa, não impedindo a autoridade fiscal de coletar outros elementos de prova com o objetivo de formar convencimento a respeito da existência da despesa.

Nesse sentido, o artigo 73, *caput* e § 1º do RIR/1999, autoriza a fiscalização a exigir provas complementares se existirem dúvidas quanto à existência efetiva das deduções declaradas:

*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. (Grifei).

Sobre o assunto, seguem decisões emanadas da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e da 1ª Turma, da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF:

IRPF. DESPESAS MÉDICAS.COMPROVAÇÃO.

Todas as deduções declaradas estão sujeitas à comprovação ou justificação, mormente quando há dúvida razoável quanto à sua efetividade. Em tais situações, a apresentação tão-somente de recibos e/ou declarações de lavra dos profissionais é insuficiente para suprir a não comprovação dos correspondentes pagamentos.

(Acórdão nº9202-005.323, de 30/3/2017)

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

Exercício: 2011

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO.

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar motivadamente elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados ou dos correspondentes pagamentos. Em havendo tal solicitação, é de se exigir do contribuinte prova da referida efetividade.

(Acórdão nº9202-005.461, de 24/5/2017)

IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS E DO CORRESPONDENTE PAGAMENTO.

A Lei nº 9.250/95 exige não só a efetiva prestação de serviços como também seu dispêndio como condição para a dedução da despesa médica, isto é, necessário que o contribuinte tenha

usufruído de serviços médicos onerosos e os tenha suportado. Tal fato é que subtrai renda do sujeito passivo que, em face do permissivo legal, tem o direito de abater o valor correspondente da base de cálculo do imposto sobre a renda devido no ano calendário em que suportou tal custo.

Havendo solicitação pela autoridade fiscal da comprovação da prestação dos serviços e do efetivo pagamento, cabe ao contribuinte a comprovação da dedução realizada, ou seja, nos termos da Lei nº 9.250/95, a efetiva prestação de serviços e o correspondente pagamento.

(Acórdão nº2401-004.122, de 16/2/2016)

No caso, por ocasião do procedimento de fiscalização, a autoridade fiscal intimou o contribuinte para apresentação dos recibos e comprovação do efetivo pagamento, no tocante aos anos-calendário 2003 e 2006, ora em julgamento, das despesas médicas informadas com Ana Flávia Pinheiro, Fabiane de Souza, Gisele de Souza, Jeanine Padilha, Franciele Chiaratti e Luciane Ferreira (fl.51). Em atendimento, o contribuinte limitou-se a juntar os recibos emitidos.

Em sua impugnação, o sujeito passivo defendeu que os recibos seriam suficientes a fazer a prova exigida, insurgindo-se contra a exigência de comprovação do efetivo pagamento.

A decisão de piso manteve a autuação, consignando:

Quanto à dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual, a Lei nº 9.250, de 1995, em seu art. 8º, estabelece:

...

O artigo 73 e §10 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, com a correspondente matriz legal indicada, estabelece:

...

*Depreende-se dos dispositivos transcritos que o direito à dedução das despesas médicas na declaração está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se aos **pagamentos** efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.*

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o impugnante a obrigação de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, sofre as

consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

As deduções são expressivas e cabe ao fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 11, § 4º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943. A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados.

Não basta a disponibilidade de um simples recibo, sem vinculação do pagamento ou da efetiva prestação do serviço, mormente quando se tratam de recibos confeccionados em série transparecendo contemporaneidade, de valores expressivos e continuados, alguns com datas de sábado (05/04/2003 - fl. 08; 05/07/2003 - fl. 09; 04/10/2003 - fl. 10; 29/04/2006 - fl. 34; 03/06/2006 - fl. 40) domingo (20/04/2003 - fl. 13; 10/08/2003 - fl. 14, 20/11/2005 - fl. 26, 23/04/2006 - fl. 39; 13/08/2006 - fl. 42), 2ª e 3ª feira de carnaval 02/2006 - fl. 33 e 04/03/2003-fl. 07), dia de Corpus Christi (26/05/2005 - fl. 17), que não identificam o paciente e discriminam os procedimentos de forma genérica, e outros emitidos por profissional não regularmente habilitada junto ao Conselho de Classe e que não confirmou a prestação dos serviços (fls. 02/03 e 07/10).

Além disso, ha concomitância de tratamentos dispendiosos com os odontólogos Carolina Martin (R\$ 3.000,00) e Michael Guerra (R\$ 6.800,00), no ano-calendário de 2003; com as psicoterapeutas Jeanine do Rocio Ramos (R\$ 1.280,00) e Gisele de Souza (R\$ 3.750,00), no ano-calendário de 2005; e com as fisioterapeutas Luciane Bettega S. Ferreira (R\$ 5.950,00) e Franciele R. M. Chiaratti (R\$ 3.380,00), no ano-calendário de 2006.

Vale notar que quando se tratam de despesas médicas dispendiosas e continuadas há sempre um histórico da doença, de forma que os contribuintes independentemente de solicitação por parte do fisco, costumeiramente apresentam sem qualquer parcimônia exames, prescrições e laudos médicos e periciais comprovando a sua patologia, bem assim, cópias de cheques, extratos bancários comprovando transferências ou saques para pagamento em moeda corrente.

Portanto, revela-se equivocado o entendimento de que o inciso III do § 2º do art. 8º da Lei 9.250, de 1995, reproduzido no inciso III do § 1º do art. 80 do RIR/1999, apenas exige que o recibo tenha o nome, endereço e número do CPF ou CNPJ de quem prestou o serviço. Esta não é a correta interpretação do dispositivo. A indicação refere-se aos dados que devem constar na declaração de ajuste. Dados estes baseados na

documentação. Entretanto, a tônica do dispositivo é a especificação e comprovação dos pagamentos. Tanto que admite o cheque nominativo como documento comprobatório, por ser prova cabal de transferência de numerários entre pessoas, quando dívidas razoáveis acudirem ao fisco, pois essa prestação é o substrato material a dar guarida à dedução, consoante dispositivos legais acima referidos. Documentos, de natureza particular, por si sós, podem não ser suficiente para a comprovação do efetivo pagamento.

Quanto à suposição de valor probante dos recibos em face de citação genérica ao Código de Defesa do Consumidor, é equivocada tal pretensão, eis que as obrigações tributárias são regidas por legislação própria, que faculta a fiscalização, como antes visto, a exigência da comprovação do pagamento e do serviço contratado, o que, ademais, não se confunde com a oponibilidade de um recibo, numa relação de consumo, ao fornecedor que o emite.

...

Nesse contexto, por tudo que foi exposto, não há como se admitir a dedução das pretensas "despesas médicas - supostamente havidas, ano-calendário de 2003, com Roziclei Cezar (R\$ 4.000,00), Carolina Martin (R\$ 3.000,00) e Michael Guerra (R\$ 6.800,00); no ano-calendário de 2005: com Jeanine do Rocio Ramos (R\$ 1.280,00), Gisele de Souza (R\$ 3.750,00) e Fabiane Gonsales de Souza (R\$ 1.350,00); e no ano-calendário de 2006, com Jeanine do Rocio Ramos (R\$ 2.745,00), Luciane Bettega S. Ferreira (R\$ 5.950,00) e Franciele R. M. Chiaratti (R\$ 3.380,00), sem que haja a comprovação do pagamento e da efetiva prestação de serviços.

Além disso, não serão acolhidas as despesas supostamente havidas com a Nutricionista Ana Flávia Pinheiro, no valor de R\$ 2.650,00, por absoluta falta de previsão legal para a sua dedução.

Quanto às demais despesas médicas glosadas, serão mantidas pelas mesmas razões mencionadas na descrição dos fatos do auto de infração (fls. 90/92), uma vez que não se acostou qualquer documento que pudesse alterar o entendimento desta instância julgadora.

Em seu recurso, o recorrente insiste no poder probante dos recibos.

Não há reparos a se fazer à decisão de piso.

Como já defendi acima, os recibos médicos não são uma prova absoluta para fins da dedução. Nesse sentido, entendo possível a exigência fiscal de comprovação do pagamento da despesa ou, alternativamente, a efetiva prestação do serviço médico, por meio de receitas, exames, prescrição médica. É não só direito mas também dever da Fiscalização exigir

provas adicionais quanto à despesa declarada em caso de dúvida quanto a sua efetividade ou ao seu pagamento.

Ao se beneficiar da dedução da despesa em sua Declaração de Ajuste Anual, o contribuinte deve se acautelar na guarda de elementos de provas da efetividade dos pagamentos e dos serviços prestados.

Inexiste qualquer disposição legal que imponha o pagamento sob determinada forma em detrimento do pagamento em espécie, mas, ao optar por pagamento em dinheiro, o sujeito passivo abriu mão da força probatória dos documentos bancários, restando prejudicada a comprovação dos pagamentos.

Acrescente-se que, na ausência de comprovantes bancários, poderia ter juntado prontuários e receituários médicos ou exames realizados, mas o contribuinte nada apresentou nesse sentido.

Por fim, importa salientar que não é o Fisco quem precisa provar que as despesas médicas declaradas não existiram, mas o contribuinte quem deve apresentar as devidas comprovações quando solicitado. O ônus da prova do direito constitutivo, no caso, é do contribuinte, a teor do art. 373, inciso I, do CPC, na medida em que pretende deduzir de seus rendimentos tributáveis o valor pago a título de despesa médica.

Na ausência dessa comprovação, a glosa deve ser mantida.

Cabe registrar que a autoridade fiscal procedeu à glosa de outras despesas médicas, apontando como justificativa a falta de comprovação ou de previsão legal (nutricionista) ou por terem como beneficiária a dependente não acatada (fls.95/96). No entanto, em relação a essas despesas, o recorrente nada juntou ou argumentou, limitando-se a contestá-las de forma genérica e sustentando que os documentos comprobatórios foram anexados aos autos.

Do exame dos autos, é de se manter essas glosas, seja porque suas comprovações não foram anexadas aos autos, seja porque o recorrente não rebateu os fundamentos da exação ou da decisão de piso (falta de previsão legal e despesas efetuadas com dependente não acatada por falta de comprovação).

Multa de Ofício

Na análise da decadência do crédito tributário, foi afastada a aplicação da multa de ofício qualificada aplicada para uma infração do ano-calendário 2003.

O recorrente questiona a aplicação da multa de ofício de 75%, aduzindo seu caráter confiscatório, em confronto com a Constituição Federal.

A multa incidente no lançamento de ofício sob exame está regulada pelo art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Reproduzo abaixo o dispositivo de lei, na parte afeta ao feito:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

(...)

A multa de ofício com percentual de 75%, aplicada em face de infração às regras instituídas pelo direito fiscal, possui a devida previsão legal e, aplica-se na cobrança de imposto suplementar, por falta de declaração ou declaração inexata, independentemente da gravidade da infração, má-fé ou intenção do contribuinte, sendo que a mera inadimplência verificada em procedimento de ofício é supedâneo à sua exigência.

O percentual de 75% corresponde ao valor mínimo da penalidade, no caso de lançamentos de ofício, aplicado mesmo quando há apenas culpa do infrator. A possibilidade de exclusão da multa, como medida excepcional, exige a indubitável ausência de culpa do sujeito passivo na conduta de deixar de recolher o tributo lançado, o que não se evidenciou nos autos.

Quanto à avaliação de eventual excesso do legislador ordinário ao fixar o percentual da multa punitiva, de uma forma exorbitante e desproporcional, é tarefa exclusiva do Poder Judiciário, porquanto implica verificação da compatibilidade da norma jurídica com os preceitos constitucionais. Aplica-se, no caso, o enunciado da Súmula nº 2 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

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

Conclusão

Por todo o exposto, conheço do recurso voluntário, para acolher a preliminar de decadência da exigência relativa ao ano-calendário 2003, tornando-a insubsistente, e, no mérito, nego provimento ao recurso no tocante aos anos-calendário 2005 e 2006.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez