



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16004.000006/2008-42  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2001-001.618 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 30 de janeiro de 2020  
**Recorrente** BENEDITO LENOI DOS SANTOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004, 2005

**RECURSO VOLUNTÁRIO. REPRODUÇÃO DA PEÇA IMPUGNATÓRIA. AUSÊNCIA DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA.**

Cabível a aplicação do artigo 57, §3º do RICARF - faculdade do relator transcrever a decisão de 1ª instância - quando este registrar que as partes não inovaram em suas razões de defesa.

**DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.**

Incabível a dedução de despesas médicas ou odontológicas quando o contribuinte não comprova a efetividade dos pagamentos feitos e dos serviços realizados.

**DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. SÚMULA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ.**

A existência de “Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz” impede a utilização de tais documentos como elementos de prova de serviços prestados, quando apresentados isoladamente, sem apoio em outros elementos. Na falta de comprovação, por outros documentos hábeis, da efetiva prestação dos serviços médicos, é de se manter o lançamento nos exatos termos em que efetuado.

**INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS.**

Não compete à autoridade administrativa de qualquer instância o exame da constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária, tarefa exclusiva do Poder Judiciário.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICABILIDADE.**

Correta a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% quando restar comprovado nos autos que o contribuinte tentou valer-se de despesas médicas fictícias para diminuição do valor do imposto de renda apurado na declaração de ajuste.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator

Participaram das sessões virtuais, não presenciais, os conselheiros Honório Albuquerque de Brito (Presidente), André Luís Ulrich Pinto e Marcelo Rocha Paura, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão n.º 17-26.452, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP) DRJ/SPOII (e-fls. 86/93) que *manteve integralmente* o auto-de-infração (e-fls. 3/33).

Abaixo, resumo do relatório do Acórdão da instância de piso:

(...)

O contribuinte, por meio de seu representante, procuração à fl. 63, encaminhou via postal, em 07/02/2008 (fl. 74), impugnação de fl 36/62, em que alega:

1. Que o impugnante tem direito à dedução com despesas médicas e odontológicas e que anexou os documentos correspondentes aos autos;
2. Que está apresentando os comprovantes que demonstram, claramente, as despesas médicas e odontológicas efetuadas, que todos os recibos cumprem os requisitos do RIR;
3. Que só seria exigível a apresentação de cheque para comprovar das despesas médicas, no caso de não ser possível a prova, que preencha os requisitos estabelecidos no art. 80 do RIR
4. Que o Auto de Infração encontra-se fundamentado em presunção, o que é inaceitável, não fazendo o fisco qualquer prova do que alega;
5. Impossibilidade de Retroação da Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz;
6. Extensa argumentação sobre a inconstitucionalidade e ilegalidade na aplicação da taxa SELIC, e 7. Caráter confiscatório da multa de 150%, ferindo os princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade.

8. Cita doutrina e acórdãos do Conselho de Contribuintes para defender os seus argumentos e finaliza requerendo que seja julgado improcedente o lançamento em foco.

A impugnação foi julgada improcedente pelo acórdão acima citado.

Em sede de recurso administrativo, (e-fls. 97/123), o recorrente, basicamente, repisa os argumentos de sua peça impugnatória.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

### Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo à sua análise.

### Mérito

Inicialmente, cumpre observar o disposto no § 3º, art. 57 da Portaria MF nº 343, de 09.06.2015, que aprovou o RICARF vigente, in verbis:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida *com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida.* (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017) (grifei)

Compulsando os autos verifico que o Recorrente ao apresentar seu Recurso Voluntário, basicamente, replicou as argumentações de sua impugnação, deixando, assim, de apresentar novas razões de defesa em suas alegações perante este Colegiado, e tendo em vista minha absoluta concordância com os fundamentos do Colegiado *a quo* e amparado no fundamento regimental acima, *utilizo das razões de decidir do voto condutor do respectivo acórdão, conforme trechos abaixo reproduzidos:*

(...)

A defesa é tempestiva, posto que foi enviada no dia 07/02/2008 (fl. 74) contra a autuação recebida no dia 09/01/2008 (fl. 35). Presentes na impugnação os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto 70.235, de 06/03/1972 e alterações posteriores, dela tomo conhecimento.

Versam os autos sobre a dedução indevida de base de cálculo com base em despesas médicas, sendo parte por utilização de documentação declarada inidônea em Súmula, no valor de R\$ 7.000,00, e também pela não confirmação de emissão de recibo ou recebimento por parte do prestador, no valor de R\$ 19.000,00.

As deduções de despesas médicas e odontológicas encontram previsão legal no art. 8º, inciso II, alíneas "a", e §2º, da Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que assim dispõe:

"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;

11- das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelho ortopédico e próteses ortopédicas e dentárias;

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

a)...

b) restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao seu próprio tratamento e ao de seus dependentes;

c) é condicionado a que os pagamentos sejam 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. " (grifo nosso).

Além disso, dispõe o artigo 73 do Decreto 3000/1999 (RIR/99), abaixo in verbis, a necessidade da comprovação efetiva dos pagamentos efetuados ou justificação das despesas, prova necessária principalmente quando se verifica a utilização de documentação tributariamente ineficaz, sendo ônus do declarante e não do Fisco a comprovação do direito às deduções utilizadas na declaração, como segue:

"Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nr 5.844, de 1943, art. II, §3º).

§ 19 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 nr 5.844, de 1943, art. II, §4º).

§ 29 As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 5º). " (grifo nosso)

Note-se que a utilização das deduções da base de cálculo é posta em lei como faculdade, desde que devidamente comprovadas.

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 dos pagamentos, mediante cópias de cheques nominativos e de extratos bancários, mas também dos serviços prestados pelos profissionais, através de odontogramas, laudos médicos, etc.

Analisando-se a impugnação verifica-se que, embora tenha trazido aos autos os recibos médicos, estes não são suficientes para que se comprove a prestação dos serviços e o seu efetivo pagamento. As glosas das deduções de despesas médicas, em relação aos pagamentos informados como feitos à profissional Mônica Renata Malaquias Chagas, CPF nº 260.347.258- 52 foram motivadas pela publicação do Ato Declaratório Executivo nº 9, de 15/02/2007, publicado no Diário Oficial da União de 22/02/2007 da DRF/São José do Rio Preto, o qual declarou serem ideologicamente falsos os recibos emitidos por esta profissional, sendo, por conseguinte, imprestáveis e ineficazes para a dedução da base de cálculo, segundo Súmulas Administrativas de Documentação Tributariamente Ineficaz, objeto do processo administrativo 16004.000064/2007-95.

Por sua vez, contribuinte nada apresentou que pudesse refutar as provas de falsidade dos documentos.

Ressalte-se, ainda, que Atos Declaratórios Executivos desta espécie são resultados de ação fiscal específica que visam apurar a regularidade da emissão de recibos, coletando provas e tomando como base declaração do próprio profissional emitente, os quais compõem os autos do processo administrativo cujo objeto é Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz. Não se trata, portanto, de nenhum ato arbitrário da fiscalização e nem fruto de presunção ilegal, como alega o defendente, mas sim de ato administrativo revestido de todos os requisitos legais e constitucionais para sua validade, sendo, inclusive, a vista dos autos do processo franqueada não só ao profissional emitente dos recibos, como também a todos os contribuintes alcançados pelo efeito da súmula.

A existência do Ato Declaratório transfere para o contribuinte o ônus da prova da validade dos recibos. A mera observância a aspectos formais dos recibos não é mais suficiente para lhes assegurar a veracidade das informações. Assim, com fundamento no citado artigo 11, §3º, do Decreto 5.844/43, é necessário que o contribuinte faça prova da efetividade do serviço prestado e do pagamento efetuado.

Entretanto, o contribuinte apenas juntou os recibos. Acresça-se que, conforme previsão do artigo 16, §4º, do Decreto 70.235/72, a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (1) se demonstre a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (2) retire-se a fato ou a direito superveniente; (3) ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

O impugnante, além de não juntar as provas do que alega, pois deixou de comprovar o efetivo pagamento e prestação dos serviços, nem ao menos comprova enquadrar-se em alguma daquelas hipóteses previstas pela legislação processual administrativa. A simples apresentação das cópias dos recibos médicos não são suficientes para comprovar a efetiva prestação dos serviços e os correspondentes pagamentos.

Quanto à glosa, em que não há Súmula de Documentação Ineficaz, referente à dedução de supostos pagamentos efetuados para a fonoaudióloga Daniela Silva Dispore, esta declarou haver prestado serviço para os clientes que relaciona, não incluída a autuada, que por sua vez não comprovou sequer os pagamentos efetuados. O artigo 8º, inciso III, §2º, da Lei 9.250/95 dispõe que é ônus do contribuinte esta comprovação, conforme transcrito anteriormente. - Assim, o contribuinte que queira se valer da dedução permitida pela lei deve manter sob sua guarda todos os comprovantes de pagamento pelo prazo de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele da declaração. É ônus do contribuinte esta comprovação, sob pena de não serem considerados os pagamentos não comprovados para efeito da dedução da base de cálculo do imposto.

Inconstitucionalidade e Ilegalidade O impugnante alega a inconstitucionalidade e ilegalidade na aplicação da taxa SELIC, na aplicação da Multa de 150%, bem como, de ofensa aos princípios constitucionais da proporcionalidade, da razoabilidade, da administração pública, etc.

Ressalte-se, no entanto, que em sede administrativa não cabe o exame desta questão. No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, devem ser rejeitadas, preliminarmente, as alegações de inconstitucionalidades ou ilegalidade de leis. A autoridade administrativa, por força de sua subordinação ao poder vinculado, deve limitar-se à aplicação da lei, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da legalidade ou constitucionalidade da norma legal.

O Princípio da Legalidade, previsto no artigo 37 da Constituição Federal, exige que o agente público fique inteiramente preso ao enunciado da lei, não podendo dele se afastar, sob pena de violação ao próprio texto da Carta Magna. Some-se a isto o fato de que, tendo a lei passado pelo crivo do Presidente da República, chefe máximo do Poder Executivo, através de sanção, reconhecendo a constitucionalidade do seu teor, não cabe aos órgãos hierarquicamente subordinados contestar este ato e exprimir juízos sobre a obediência ou não da lei com a Constituição Federal. É esta a lição de Ruy Barbosa Nogueira, em trecho extraído de “Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias” (1965, pág. 32):

“Devemos distinguir o exercício da administração ativa, da judicante. No exercício da administração ativa o funcionário não pode negar a aplicação à lei, sob mera alegação de sua inconstitucionalidade, em primeiro lugar porque não cabe a função de julgar, mas de cumprir e, em segundo, porque a sanção presidencial afastou do funcionário de administração ativa o exercício do poder executivo

No mesmo sentido, Luiz Henrique Barros de Arruda explica a competência dos órgãos do Ministério da Fazenda nos julgamentos no âmbito do processo administrativo fiscal:

“Como órgãos de jurisdição administrativa, sua função, no contexto do sistema de autocontrole da legalidade dos atos administrativos, consiste em examinar a consentaneidade dos procedimentos fiscais

(...)"

"(...) Falece-lhes, como falece aos órgãos do Poder Executivo (...), competência para pronunciar-se a respeito da conformidade de lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com os demais preceitos emanados da própria Constituição Federal (...) matéria reservada, também por força de dispositivo constitucional, ao Poder Judiciário. "(Luiz Henrique Barros de Arruda - Processo Administrativo Fiscal - Editora Resenha Tributária - SP - 2º Edição- pág. 85 e 86)."

Portanto, ressaltem-se os estreitos limites que se encontra adstrito o julgador administrativo na apreciação da matéria em tela, razão pela qual não será feito aqui exame da constitucionalidade de leis ou da ilegalidade de normas tributárias, em especial aos diplomas citados pelo impugnante, por ser tal matéria de exame exclusivo dos órgãos do Poder Judiciário.

Multa Qualificada. Evidente Intuito de Fraude.

Sobre a aplicação da multa prevista nos casos de lançamento de ofício, cabe transcrever o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, in verbis:

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;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964 dizem:

Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 - Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento a qual acarreta a aplicação da multa qualificada, prevista no inciso II.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o

agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

A autoridade lançadora aplicou a multa de ofício, na sua forma qualificada, na glosa de despesas médicas relativas aos pagamentos declarados à Mônica Renata Malaquias Chagas e Daniela Silva Dispore. Quanto a esta infração qualificada cometida pelo contribuinte de valer-se de despesas médicas fictícias para diminuição do valor do imposto de renda apurado na declaração de ajuste, é o Ato Declaratório Executivo prova suficiente de que o contribuinte realmente agiu com este intuito de fraude ao utilizar-se de recibos ideologicamente falsos para este fim.

Assim, sendo a multa qualificada prevista pela legislação de regência e uma vez terem sido apurados todos os pressupostos para sua aplicação, correto foi o seu lançamento.

Por todo o exposto, voto no sentido de JULGAR PROCEDENTE o lançamento efetuado, mantendo-se plenamente os valores indicados no auto.

Assim, desde já, ***proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos.***

Nestes termos, ***conheço*** do Recurso Voluntário e, no mérito, ***NEGO-LHE PROVIMENTO.***

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura