



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18088.000274/2007-26
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-001.620 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 30 de janeiro de 2020
Recorrente GIOCONDO LOPES VACARI TESINI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2002

DECADÊNCIA. CONTAGEM DE PRAZO. TERMO INICIAL.

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. Em caso de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o inciso I, do artigo 173, do CTN.

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.

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 acatar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a incidência de decadência sobre a glosa de deduções com despesas médicas sobre as quais foram aplicadas multa de ofício de 75%.

(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 17-22.753, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP) DRJ/SPOII (e-fls. 137/175) que *manteve integralmente* o auto-de-infração (e-fls. 11/19), referente ao exercício de 2002.

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

(...)

Cientificado da autuação em 02/08/2007 (fls. 22), o contribuinte protocolizou, em 30/08/2007, a impugnação de fls. 24/44, alegando, em resumo, o que segue:

O prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o previsto no § 4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional, cuja contagem se inicia a partir da data do fato gerador;

2. Verificado concretamente no mundo fenomênico o fato gerador, o Fisco terá a partir de tal evento o prazo de cinco anos para promover o lançamento tributário;

3. A dilação exagerada de prazo decadencial resultante da aplicação do inciso I, do artigo 173, do CTN descarta nitidamente a segurança jurídica e gera uma mitigação absurda do princípio da eficiência administrativa, disposto no caput do artigo 37 da CF/88. Além disso, a norma prescrita no § 4º do art. 150 do CTN é regra especial, devendo preferir à regra geral constante do inciso 1, do artigo 173 do CTN e, portanto, não há que se falar em interpretação conjunta ou cumulada, mas nitidamente de aplicação isolada do disposto no artigo 150, § 4º;

4. Transcreve posicionamentos doutrinários e jurisprudência administrativa e judicial nesse sentido;

5. Assim, tem-se que no presente caso, operou-se a decadência, uma vez que o fato gerador ocorreu em 31/12/2001, estando o Fisco impedido de promover qualquer lançamento de ofício relacionado a tal período;

6. O Fisco promoveu a glosa dos recibos emitidos pela dentista Eliana Luz Lima, cujos recibos foram declarados inidôneos pelo ADE 13 de 22/10/03, e pela psicóloga Priscila S. Jardim;

7. Contudo, se em relação aos recibos emitidos pela dentista existia ainda prova indiciária, em relação aos recibos emitidos pela psicóloga Priscila S. Jardim sequer havia qualquer elemento de plausibilidade a justificar a glosa havida;

8. Os recibos foram efetuados dentro das regras legais e representam fielmente os pagamentos promovidos em razão das sessões de psicoterapia realizadas;

9. A profissional emitente dos recibos sequer foi intimada pelo fisco para comprovar os recebimentos, ou seja não se comprovou e tampouco circularizou fonte pagadora e recebedora;

10. Os recibos firmam presunção legal de pagamento, devendo o fisco carrear prova em sentido contrário e não apenas promover a glosa sob a alegação da inexistência de comprovação da forma de pagamento;

11. Foi informado que os pagamentos foram efetuados em moeda corrente. Assim, para que a forma de pagamento fosse diversa disso, teria que existir legislação que extinguisse o papel moeda de circulação do meio financeiro, pois a partir daí seria possível apenas pagar por meio de cheque ou cartão de crédito, ou , ainda, outra modalidade que viesse a ser criada;

12. Se o contribuinte pagou em dinheiro e se a profissional emitiu o recibo correspondente, logo a obrigação se aperfeiçoou em sua plenitude jurídica e nada mais pode vir a ser questionado;

13. A glosa das despesas relativas à dentista Eliana Luz Lima deu-se com fundamento no Ato Declaratório n.º 13, que tornou inidôneos os recibos por ela emitidos;

14. O Fisco não pode, sob pena de quebra do princípio da segurança jurídica, pretender desconstituir ato jurídico perfeito por meio de simples ato unilateral. Deveria ter ido buscar no Judiciário provimento judicial que o tornasse inidôneo e qual seria o seu campo espectral, o que não foi feito;

(...)

16. Compete exclusivamente ao Fisco o ônus de desconstituir a veracidade dos recibos apresentados pelo contribuinte, conforme preconiza o art. 11 da Lei Federal n.º 8.383/91, uma vez que não é possível aplicar mera presunção para promover o lançamento do tributo;

17. Reproduz jurisprudência do Conselho de Contribuinte no sentido da admissão da dedução de despesas médicas quando o impugnante apresenta os recibos emitidos pelos profissionais prestadores de serviços;

18. Da simples análise do AIIM salta aos olhos o montante exagerado exigido a título de multa. Ainda que o sentido jurídico da multa seja justamente punir o infrator, tem-se que a razoabilidade e a proporcionalidade devem permear sua fixação, sob pena de incorrer em afronta a tais princípios e aos da vedação ao confisco, capacidade contributiva e propriedade. Traz à colação lições de Sacha Calmon Navarro Coelho e Mizabel Derzi, José Carlos Graça Wagner, José Souto Maior Borges, Rodolfo Spisso e jurisprudência do STF sobre a matéria;

19. A própria Constituição Federal, no artigo 150, inciso IV, diz que é vedado A. União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco. Tanto é assim, que recentemente, a Lei n.º 9.298, de 01/08/96, em seu artigo 52, § 1º, dispõe que as multas de mora decorrentes do inadimplemento de obrigações no seu termo não poderão ser superiores a dois por cento do valor da prestação;

20. Vê-se, desse modo, que a própria legislação civil cuidou de regulamentar a incidência de acréscimos, limitando os percentuais a serem utilizados, a fim de preservar o devedor. Assim, por analogia, caso o AIIM seja confirmado, e em respeito ao princípio da isonomia, o percentual máximo para a aplicação da multa seria de 20%, uma vez que a inflação mensal nos dias de hoje não chega a atingir a escala de 1%. Portanto, o percentual da multa aplicada macula este lançamento de débito;

21. A Lei no 9.065/95, que estabeleceu a incidência da taxa Selic para débitos tributários, não pode ser aplicada pois afronta princípios constitucionais, entre eles o Princípio da Legalidade Tributária, da Anterioridade e da Indelegabilidade de Competência Tributária;

22. Não há previsão legal do que seja a taxa Selic. A Lei apenas manda aplicá-la, sem indicar nenhum percentual, delegando indevidamente o seu cálculo a ato governamental, que segue as naturais oscilações do mercado financeiro, mas sempre com interferência do Banco Central;

23. Em nenhum momento há a definição do que vem a ser a taxa Selic, apenas a determinação de sua aplicação, como taxas de juros;

24. Frise-se que o vício não se dá pela ausência de lei normatizando administrativamente o Selic — Sistema Especial de Liquidação e Custódia, mas pela inexistência de lei instituindo, definindo e dizendo como deve ser calculada a taxa Selic. Reproduz escólio do Ministro do STJ, Domingos Franciulli Neto, nesse sentido;

25. Ainda que se admitisse a existência de lei ordinária instituindo regularmente a taxa Selic para fins tributários, com fulcro no artigo 161, § 10 do CTN, chegar-se-ia à conclusão de que é permitido à lei ordinária somente fixar o percentual de juros em patamar igual ou inferior ao estabelecido no CTN, que é de 1% ao mês;

26. Caso desejasse superar esse limite, deveria o legislador se valer do mesmo instrumento legislativo usado primeiramente, qual seja, a lei complementar. A lei ordinária pode estabelecer juros iguais ou inferiores a 1%; nunca, superiores ao limite estabelecido no CTN, que foi recepcionado como lei complementar;

27. Não se pode desprezar o art. 193, § 3º da Constituição Federal, a ditar que a taxa de juros não pode ser superior a 12% ao ano. Embora se trate de norma de eficácia limitada ou contida, o art. 193, § 3º estabelece um dever para o legislador ordinário e condiciona a legislação futura: a inconstitucionalidade das leis, decretos ou demais atos que com ela conflitem;

28. Em face do exposto, requer que seja reconhecida a decadência e que, no mérito seja o lançamento extinto ante aos argumentos ora lançados e A. prova irrefutável oferecida;

29. Por fim, protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admissíveis, tais como documentais, testemunhais, inclusive periciais e outros que se fizerem necessários.

Consta do voto da relatoria de piso, especialmente o seguinte:

(...)

PRELIMINAR.

Decadência

O contribuinte alega que decaiu o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2001, por haver transcorrido mais de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

O Código Tributário Nacional trata da decadência em dois artigos principais: o artigo 173, inciso I, que estabelece regra geral; e o artigo 150, § 4º, em casos de lançamento por homologação. Para melhor elucidar a matéria, transcreve-se, a seguir, os mencionados dispositivos:

(...)

Conforme expressamente mencionado no artigo 150, *caput*, no lançamento por homologação, a legislação do tributo comete ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo porventura devido e cumprir deveres instrumentais e formais, dando conhecimento de tais fatos à autoridade administrativa. No entanto, a atividade do contribuinte (pagamento antecipado e cumprimento dos deveres instrumentais e formais) não se confunde com lançamento, que só ocorrerá no momento em que a autoridade "*tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado*" a homologue. E precisamente no momento da homologação pela autoridade que a atividade do contribuinte se converterá em lançamento.

Veja-se que o primeiro pressuposto básico para o lançamento por homologação é a existência efetiva do pagamento a que estava obrigado o contribuinte pela legislação tributária. O segundo é a homologação expressa pela autoridade fazendária dessa atividade exercida pelo contribuinte, antes de operados cinco anos da ocorrência do fato gerador. Veio o legislador, contudo, admitir que a homologação se de de forma tácita, como **hipótese de exceção, desde que a Fazenda Pública não tenha se pronunciado quanto à atividade exercida pelo contribuinte (pagamento) no prazo mencionado**. A homologação tácita, portanto, somente se opera quando caracterizada a omissão da autoridade fazendária quanto verificação da correta apuração do imposto pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Mas, como explicitado no *caput* do art. 150 do CTN, há necessariamente que haver a antecipação do pagamento do tributo devido, pois o que se homologa é o pagamento.

Logo, não basta que o contribuinte haja cumprido o dever formal de apresentar a declaração de ajuste anual, se não houver declarado corretamente o imposto devido e antecipado o seu pagamento.

Conclui-se, assim, que, não havendo recolhimentos antecipados e nem obrigatoriedade legal de que assim se proceda, não se pode falar em lançamento por homologação e o termo inicial da contagem do prazo decadencial se dá conforme artigo 173, inciso I. Da mesma forma, nos casos em que o sujeito passivo efetua recolhimento incorreto, ou seja, quando o pagamento efetuado não corresponde à totalidade do crédito tributário decorrente da obrigação surgida com a ocorrência do fato gerador, pois aí se trata de revisão do lançamento efetuado para constituir, de ofício, o crédito resultante da diferença havida, nos termos do artigo 149, V, do CTN, e não mais de "lançamento por homologação":

(...)

Como o que se homologa é o pagamento, não se pode considerar ocorrida a dita "homologação tácita" quando o contribuinte nada recolheu ou quando houve recolhimento insuficiente. Não se pode reputar homologado o que não foi pago. Inocorre, portanto, a hipótese fática prevista no § 4º do art. 150 do CTN.

Logo, nos casos de lançamento de ofício, aplica-se, em relação à decadência, a regra geral prevista no art. 173, I, do CTN.

(...)

No mesmo sentido, já se posicionou a la Turma do Conselho de Contribuintes e a 1ª Turma da CSRF, conforme respectivos Acórdão n.º 102-46449, de 12/08/2004, e 01- 03.077, de 11/09/2000, cujas ementas são reproduzidas a seguir:

(...)

No caso concreto, o contribuinte utilizou-se indevidamente da dedução de despesas médicas e, dessa forma, não efetuou o pagamento antecipado do imposto devido.

Sendo assim, o imposto de renda que deixou de ser pago não estava sujeito ao lançamento por homologação, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, mas sim a lançamento de ofício pela autoridade administrativa, motivo pelo qual há que ser aplicada a regra contida no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

No ano-calendário de 2001, a declaração de ajuste anual teve seu prazo de entrega encerrado em 30/04/2002, data a partir da qual a Receita Federal poderia exigir o imposto de renda relativo a este ano-calendário. Assim, segundo a regra contida no artigo 173, I, a contagem do prazo decadencial começaria a fluir a partir de 01/01/2003 (primeiro dia do exercício seguinte), findando em 31/12/2007.

Tendo sido o contribuinte cientificado do auto de infração em 02/08/2007 (fls. 22), constata-se que o lançamento ocorreu dentro do prazo quinquenal, não havendo que se falar, portanto, em decadência.

Pelo exposto, afasta-se a preliminar de decadência levantada pelo contribuinte.

Retroatividade do Ato Declaratório Executivo

Alega o contribuinte que o Ato Declaratório Executivo n.º 13, de 22/12/2003, que declarou inidôneos todos os recibos emitidos pela profissional Eliana Luz Lima no período de 01/01/1997 a 31/12/2001, "apenas poderia gerar efeitos futuros e jamais retroagir a fatos jurídicos já ocorridos".

Reputo equivocado e desprovido de lógica tal entendimento. Não há como um ato administrativo declarar inidôneos e ideologicamente falsos documentos a serem emitidos no futuro. Atos declaratórios desta natureza são frutos de ações fiscais que buscam averiguar a veracidade de recibos pré-existentes, relativos a supostos serviços prestados, e informados em declaração de rendimentos. Por isso, é que todos estes atos declaratórios devem indicar sobre qual período de tempo (do passado) se declara a inidoneidade e falsidade dos recibos, não podendo haver uma declaração genérica abarcando todo o passado e, muito menos, declarando in idôneo o que está por vir.

Traz lume à questão a definição feita pelo professor Celso Antônio Bandeira de Mello (in Curso de Direito Administrativo, 14ª Edição, Malheiros-SP, página 377) dos

atos administrativos constitutivos e dos atos administrativos declaratórios. Pois é aí, que reside o equívoco do impugnante: enquanto o primeiro trata de situações futuras, o segundo cuida de situações preexistentes:

(1) Atos constitutivos — os que fazem nascer uma situação jurídica, seja produzindo-a, originalmente, seja extinguindo ou modificando situação anterior. Exemplo: uma autorização para exploração de jazida; a demissão de um funcionário.

(2) Atos declaratórios — os que afirmam a preexistência de uma situação de fato ou de direito. Exemplo: a conclusão de uma vistoria - em edificação afirmando que está ou, não em condições habitáveis; uma certidão de que alguém é matriculado em escola pública.

É, portanto, plenamente eficaz o Ato Declaratório Executivo n.º 13/2003 (fls. 08), para declarar a inidoneidade dos documentos em período anterior a sua publicação.

Constitucionalidade e Legalidade da Taxa SELIC e Constitucionalidade da Multa de Ofício

O impugnante suscita a inconstitucionalidade e ilegalidade da utilização da taxa SELIC para fins tributários e a inconstitucionalidade da multa de ofício.

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. E 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 aplicação a 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 — 2ª Edição- pag. 85 e 86)."

Portanto, ressaltem-se os estreitos limites a 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.

MÉRITO

Despesas Médicas

O impugnante contesta a glosa efetuada, argumentando que os recibos de pagamento apresentados são suficientes para comprovação dos serviços prestados, competindo exclusivamente ao Fisco o ônus de desconstituir a veracidade dos mesmos.

Esclareça-se inicialmente que, embora o requerente faça menção a glosa das despesas médicas relativas ao dentista EZER JOSÉ ABUCHAIN, do exame dos autos, constata-se que as despesas médicas objeto de glosa foram tão somente as tidas como havidas com as profissionais ELIANA LUZ LIMA e PRISCILA S. JARDIM, nos respectivos valores de R\$ 8.000,00 e R\$ 5.000,00. Assim, desconsidera-se tal informação por não ser fazer parte do processo.

A legislação tributária concede ao contribuinte, por ocasião da declaração anual de ajuste, a possibilidade de deduzir da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos efetuados a esse título durante o ano-calendário. A legislação ainda exige que o contribuinte, quando intimado pelo Fisco, comprove que as deduções pleiteadas na declaração preenchem todos os requisitos exigidos, sob pena de serem consideradas indevidas e o valor pretendido como dedução seja apurado e lançado em procedimento de ofício. É isto que dispõem o artigo 8º, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.250 de 26/12/1995 e o parágrafo 3º, artigo 11, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943:

(...)

O mesmo diploma legal prevê, ainda, no § 2º, inciso III, do artigo 8º, que a possibilidade de dedução prevista na alínea "a" do inciso II, limita-se a pagamentos comprovados e, logo a seguir, enumera os requisitos formais dos quais os recibos devem ser revestidos, com o nome do emitente, endereço, CPF e CNPJ.

Esta norma, no entanto, não dá aos tais comprovantes, ainda que presentes todas estas formalidades, valor probante absoluto. A apresentação de recibos com nome e endereço do emitente tem potencialidade probatória relativa e esta deve ser limitada por todos os outros elementos de convicção coletados pelo auditor no decorrer da ação fiscal. Dessa forma, havendo nos autos indícios que possam trazer dúvidas quanto à veracidade das informações contidas nos recibos, mesmo que estes contenham todos os requisitos formais exigidos, o § 3º, do artigo 11, do Decreto-Lei nº 5.844/1943, abaixo transcrito, permite que a fiscalização exija provas complementares àquela descritas pela Lei nº 9.250/1995:

(...)

É de se ter em conta, ao examinar esta questão, que a comprovação de despesas médicas por meio de recibos emitidos por profissionais de saúde é muito frágil. A apresentação de recibos, em muitos casos, deve servir apenas como ponto de partida para a comprovação das despesas declaradas, não podendo a autoridade fiscal se satisfazer somente com estes documentos.

A prova definitiva e incontestável da despesa médica é feita com a apresentação de documentos que comprovem não só a efetividade do pagamento, mediante cópia de cheques nominativos e de extratos bancários, mas também a realização dos serviços prestados pelos profissionais. O recibo é apenas uma prova simples que pode ser contestada por diversos elementos coletados no decorrer da ação fiscal.

Como se vê, o ônus da prova recai sobre aquele de cujo benefício se aproveita. Cabe assim, ao contribuinte, no seu interesse, produzir as provas dos fatos consignados em suas declarações de rendimentos, sob pena de não tê-los aceitos pelo Fisco. Prova que deve estar amparada em documentos hábeis e idôneos, de modo a comprovar cabal e inequivocamente o que foi declarado/pleiteado.

(...)

No caso vertente, contra os recibos assinados pela profissional ELIANA LUZ LIMA, CPF n.º 028.172.878-00, consta o Ato Declaratório Executivo n.º 13, de 22/12/2003, exarado pela DRF/Araraquara (fis. 08), que declarou inidôneos todos os recibos emitidos, no período de 01/01/1997 a 31/12/2001, para todos os efeitos tributários, haja vista serem ideologicamente falsos e, portanto, imprestáveis e ineficazes para a dedução da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física.

Como já mencionado anteriormente, Atos Declaratórios Executivos desta espécie resultam de ação fiscal específica que visa apurar a regularidade da emissão de recibos, coletando provas e tomando como base declaração do próprio profissional emitente, os quais compõem os autos destes processos administrativo cujo objeto é a Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz. Não se trata, portanto, de nenhum ato arbitrário da fiscalização e nem fruto de presunção ilegal, 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. Contrariamente ao que afirma o contribuinte, tais atos não são unilaterais, gerando efeitos a quaisquer usuários de recibos emitidos pelo profissional sumulado.

A existência do Ato Declaratório transfere para o contribuinte o ônus da prova da validade dos recibos e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. Não cabe ao fisco, neste caso, obter provas da inidoneidade do recibo, mas, sim, ao sujeito passivo apresentar elementos que dirimam quaisquer dúvidas que parem a esse respeito sobre o documento.

Entretanto, ainda que comprovada pelo fisco a inidoneidade de todos os recibos de emitidos por ELIANA LUZ LIMA, e, mesmo considerando a gravidade das constatações, poderia o contribuinte provar que a prestação de serviços e o correspondente pagamento existiram de fato, possibilitando, eventualmente,

dependendo das provas apresentadas, a comprovação efetiva de que tais operações, relativamente ao contribuinte em epígrafe, são exceções relativamente ao conjunto de provas produzidas em sentido contrário, no que tange a inidoneidade dos recibos de tratamento emitidos pela citada profissional.

Quanto As despesas tidas como havidas com a profissional PRISCILA S. JARDIM, mesmo não havendo nenhum ato declarando a inidoneidade dos recibos por ela emitidos, o fato de o contribuinte ter se utilizado de recibos comprovadamente falsos em sua declaração de ajuste, é, por si só, motivo para a autoridade fiscal ser mais cautelosa e cercar-se de outros elementos de prova da efetividade da prestação do serviço e do pagamento de todas as outras despesas.

A mera observância a aspectos formais dos recibos não é mais suficiente para lhes assegurar a veracidade das informações. Assim é que a simples apresentação de recibos, desacompanhada de documentação que ateste o pagamento dos valores neles constantes e a realização dos serviços, é insuficiente para caracterizar a efetividade da despesa passível de dedução.

Todavia, no presente caso, não se preocupou o autuado em apresentar quaisquer documentos/provas que comprovassem o efetivo desembolso dos valores que alega terem servido para pagamento do tratamento médico, limitando-se a alegar que os pagamentos foram feitos em dinheiro.

possível que o contribuinte faça seus pagamentos em dinheiro, e não há nada de ilegal neste procedimento. Entretanto, não é este o meio usual de pagamento adotado pelas pessoas, considerando-se os valores dos recibos, os quais, em uma situação de normalidade, seriam pagos por meio de cheques bancários nominais, transferências eletrônicas bancárias e similares. Não obstante, se fosse o caso, para corroborar tal circunstância, poderiam ter sido apresentados extratos bancários, nos quais ficasse demonstrada a coincidência entre os saques e as datas/valores apostos nos recibos.

conveniente lembrar ainda que o contribuinte é o responsável perante o fisco pela guarda dos documentos que serviram de base para o preenchimento de sua declaração, enquanto não decorrido o prazo decadencial. Assim, ao fazer pagamentos de despesas que serão utilizadas *a posteriori*, para dedução da base de cálculo do imposto de renda, tem que se cercar de precauções para a eventual idade de comprovação.

Pelo exposto, não tendo o contribuinte carreado aos autos elementos de prova que demonstrassem, inequivocamente, que os serviços profissionais foram prestados e que os correspondentes pagamentos de honorários foram efetuados, mantém-se a glosa da dedução de despesas médicas efetuada no Auto de Infração em apreço.

Multa de Ofício

Afirma o impugnante que é exagerado o montante exigido no Auto de Infração em comento, a título de multa, o que, segundo entende, afronta os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, capacidade contributiva e propriedade.

No presente caso, observa-se que o fiscal autuante aplicou a multa qualificada de 150%, à glosa de despesas médicas declaradas como pagas à profissional ELIANA LUZ LIMA, cujos recibos foram declarados inidôneos mediante o Ato Declaratório Executivo no 1312003, e a multa de 75% relativamente à glosa das despesas médicas referentes à profissional PRISCILA S. JARDIM.

A aplicação da multa no lançamento de ofício encontra-se prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, com redação dada pelo art. 14 da Medida Provisória n.º 351, de 22/01/2007, convertida na Lei no 11.488, de 15/06/2007, que, assim, determina, *in verbis*:

(...)

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. Por seu turno, dentro da concepção de que as penalidades devem guardar uma proporcionalidade em relação à reprovabilidade da conduta que se pretende coibir, a multa de ofício será de 150% do tributo não recolhido quando o sujeito passivo pratica atos fraudulentos para burlar a legislação tributária, conforme prevê o § 1º do art. 44 da mencionada lei.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei n.º 2.848, de 07 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.

Na aplicação da multa qualificada de 150%, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que mostrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, aos quais o § 1º, do artigo 44, da Lei n.º 9.430 de 1996 faz remissão. t, pois, esta comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação desta multa qualificada.

No presente procedimento fiscal que culminou com a lavratura do auto de infração de fls. 03/04, a inclusão pelo contribuinte, em suas declarações de ajuste, de despesas médicas fictícias, mediante a utilização de recibos ideologicamente falsos, aliada ao fato de o contribuinte não ter sido capaz de comprovar os respectivos pagamentos, demonstrou claramente o intuito doloso de reduzir a base de cálculo do imposto de renda e, conseqüentemente, o valor do imposto devido.

Assim, estando prevista pela legislação de regência e, tendo sido apurados todos os pressupostos para sua aplicação, encontra-se plenamente justificada a aplicação da multa qualificada de 150%, em relação as despesas médicas referentes à. profissional ELIANA LUZ LIMA, no valor de R\$ 8.000,00.

No tocante à outra despesa médica, relativa à profissional PRISCILA S. JARDIM, no valor de R\$ 5.000,00, correta a imposição da multa de 75% efetuada pela autoridade fiscal, vez que, nesse caso, não há elementos que possam levar à conclusão da intenção de fraude do impugnante. O simples fato dele ter se valido de vários recibos inidôneos, como se viu, não permite concluir que tenha agido com este mesmo intuito de fraude em todas as deduções pleiteadas.

A respeito da tese de efeito de confisco, cumpre salientar que a multa de ofício constitui mera sanção por ato ilícito e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo as autoridades administrativas estendê-lo.

Ademais, é dever de todo contribuinte pagar o tributo que decorre de lei. A não realização do comportamento desejável e devido, ou seja, o não cumprimento de tal

dever, implica em prejuízo a toda a sociedade. Por isso tem o Estado o poder-dever de estabelecer mecanismos de coação, a fim de proteger os interesses da sociedade, e o faz através da imposição de penalidades inibidoras das ações ilícitas. Em matéria tributária, esta se consubstancia, basicamente, na instituição de multas pecuniárias, visando a evitar ou reparar o dano que lhe é consequente. A norma jurídica veiculadora da multa de ofício tem esta finalidade.

Considerações sobre a graduação da penalidade, no caso, razoabilidade e proporcionalidade, não se encontram sob a discricionariedade da autoridade administrativa, uma vez definida objetivamente pela lei, não dando margem a conjecturas atinentes à ocorrência de ofensa a princípios constitucionais.

Com efeito, ao alegar que a multa de ofício fere os princípios da proporcionalidade, razoabilidade, proibição ao confisco, capacidade contributiva e propriedade, está o contribuinte a afirmar, direta ou indiretamente, a inconstitucionalidade da imposição fiscal. Pois bem, assim colocada a questão, muito limitada resta a possibilidade de manifestação deste juízo administrativo, como já se expôs nos itens anteriores deste. Portanto, qualquer pedido ou alegação que ultrapasse a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes, em franca ofensa à vinculação a que se encontra submetida a instância administrativa (art. 142, parágrafo único, do CTN), como a contraposição a princípios constitucionais, somente podem ser reconhecidos pela via competente, o Poder Judiciário.

Taxa SELIC

Com relação à aplicação da SELIC no cálculo dos juros de mora, outro item questionado pelo ora impugnante, por sua suposta ilegalidade e inconstitucionalidade, mister se faz a transcrição das Leis n.º 8.981, de 20/01/1995, e n.º 9.065, de 20/06/1995, que instituíram a taxa SELIC:

(...)

Conforme se pode observar da transcrição acima, a Lei n.º 9.065/1995, que deu nova redação a dispositivos da Lei n.º 8.981/1995, dispôs, em seu art. 13, que, a partir de 1º de abril de 1995, os juros de mora de que trata a Lei n.º 8.981/1995, art. 84, I e §§ 1º, 2º e 3º, incidentes sobre tributos e contribuições sociais 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 referencial do SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao do pagamento e a 1% no mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

Ressalte-se que a Lei n.º 9.065/1995, foi decretada pelo Poder Legislativo e sancionada pelo Poder Executivo, a quem compete a sua fiel execução. Assim, deve a autoridade administrativa dar cumprimento à determinação legal, aplicando o ordenamento vigente às situações que se apresentarem durante a execução de suas atividades administrativas, não tendo competência para discutir a justiça da correção determinada.

Ademais, como já visto anteriormente, questões relativas à constitucionalidade de leis, cuja vigência e aplicabilidade não foram "*erga omnes*" atacadas pelo judiciário, não são apreciadas nesta esfera administrativa, que se limita a cumprir as determinações legais. Os mecanismos de controle da constitucionalidade regulados

pela Carta Magna passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário, falecendo, assim, competência a esta autoridade para pronunciar-se sobre a validade da lei, regularmente editada.

Cabe, outrossim, analisar a assertiva do suplicante, no sentido de que a aplicação da SELIC estaria afrontando as disposições do § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional.

O § 10 do art. 161 do CTN noticia que *"se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados a taxa de 1% (um por cento) ao mês, formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito"*, ou seja, esse próprio dispositivo legal utilizado pelo interessado para refutar a aplicação da taxa SELIC confere prerrogativa à lei para instituir taxas de juros distintas daquela calculada A. base de 1% (um por cento) ao mês.

Desta forma, havendo previsão legal para o cálculo dos juros de mora, efetuado em percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) para títulos federais acumulada mensalmente, não cabe à autoridade julgadora exonerar a correção dos valores legalmente estabelecida, carecendo, assim, de amparo legal a discordância do impugnante em relação ao cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC.

Quanto ao pedido de complementação da presente defesa, mediante a produção de todas as provas em direito admissíveis, tais como documentais, testemunhais e periciais, cumpre lembrar que o momento de fazer a prova documental é na impugnação, precluindo o direito de apresentá-la em outro momento processual, a menos que se enquadre nas hipóteses das alíneas "a", "b" e "c" do § 40 do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972, com a redação acrescida pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997.

Muito embora o interessado tivesse tido ampla oportunidade, não apresentou, como supra se expôs, documentação hábil a tornar insubsistente o Auto de Infração, ora atacado. Assim, resulta descabido o protesto genérico, no desfecho da impugnação, pela produção de todas as provas em direito admitidas, protesto esse que deve ser rejeitado.

Frise-se também que, no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que rege o processo administrativo fiscal, não há previsão para a prova testemunhal.

Em relação à perícia, é necessário que o pedido esteja revestido das formalidades exigidas, conforme dispõe o art. 16, inciso IV, do Decreto n.º 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 09/12/1993.

Não obstante o anteriormente posto, ainda que atenda todas as formalidades legais, o pedido pode ser indeferido, visto o que dispõe o artigo 18 do supracitado diploma legal, com as modificações introduzidas pelo artigo 10 da Lei n. 8.748/93:

(...)

No presente caso, verifica-se que o contribuinte não atendeu aos requisitos legais acima mencionados na formulação do seu pedido, o que determina, de pronto, que se considere o mesmo como não formulado. Ademais,- ainda que assim não o fosse, em face das razões já expostas quanto à importância da comprovação do efetivo pagamento das despesas em comento, não trazida aos autos pelo impugnante, e, ante à verificação de que constam nos autos todos os elementos para a formulação da livre

convicção do julgador, a realização de perícia revela-se totalmente prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada.

A vista de tudo o acima exposto, voto por considerar **procedente** o lançamento constante do auto de infração de fls. 03/04, mantendo integralmente o crédito tributário lançado.

Em sede de recurso administrativo, (e-fls. 185/225), a recorrente, alega a incidência de decadência e, no mérito, basicamente, reitera 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.

Matéria em Julgamento

A matéria em julgamento no presente recurso voluntário são:

- glosas de deduções com *despesas médicas no valor de R\$ 5.000,00, com multa de ofício de 75%*;

- glosas de deduções com *despesas médicas no valor global de R\$ 8.000,00, com multa de ofício de 150%*; e

Preliminar

Decadência

A recorrente, em apertada síntese, afirma que o lançamento tributário foi atingido pelo instituto da decadência, pois no caso de lançamento por homologação, *seu termo inicial, começa a correr da data da ocorrência do fato gerador e, no caso em tela, isto se deu em 31/12/2001*, sendo que o Fisco dispõe de 5 (cinco) anos para promover o lançamento tributário. Afirma que da simples contagem do prazo relacionado até a notificação do contribuinte acerca do AIIM, nota-se já ter vulnerado o prazo preconizado no CTN.

Inicialmente, impõe-se esclarecer que, nos lançamentos por homologação, como é o caso do IRPF, o prazo decadencial para a constituição de crédito tributário extingue-se em 5 anos contados da ocorrência do fato gerador, *desde que tenha sido efetuado pagamento antecipado de parte do imposto e que não tenha sido comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*, nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional CTN, in verbis:

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 à 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.

Agora nas hipóteses de ausência de pagamento *ou nos casos de dolo, fraude e simulação*, a contagem do prazo quinquenal inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme previsto no art. 173, I, do CTN, conforme transcrição a seguir:.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Nesse sentido temos a decisão proferida no REsp nº 973.733/SC, julgado na sistemática prevista no art. 543C do Código de Processo Civil CPC, cuja emenda encontra-se parcialmente transcrita a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN.

IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel.

Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

Já o fato gerador do IRPF, como se sabe, é complexivo ou periódico, vez que compreende a disponibilidade econômica ou jurídica adquirida pelo contribuinte em determinado ciclo que se inicia no dia primeiro de janeiro e se finda no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário. Embora apurado mensalmente, está sujeito ao ajuste anual quando é possível definir

a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva, aperfeiçoando-se no dia 31/12 de cada ano-calendário.

Na autuação em comento, a autoridade lançadora aplicou multa de ofício qualificada de 150% nas deduções declaradas com a profissional Eliana Luz Lima, CPF 028.172.878-00, no valor de R\$ 8.000,00. Desta forma, temos que em relação a esta parcela do lançamento a regra a ser aplicada é a constante do artigo 173, I do CTN.

Da observação da Declaração de Ajuste Anual, ano-calendário 2001 (e-fls. 23/27), da interessada, podemos verificar que consta retenção de imposto na fonte, no montante de R\$ 2.959,00, caracterizando a existência de pagamento antecipado, fator imprescindível para atração da regra contida no artigo 150, §4º, do CTN, conforme descrito na Súmula CARF nº 123, in verbis:

Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

Feitas estas observações iniciais, considerando que a ocorrência do fato gerador deu-se em 31/12/2001, temos que o prazo limite para o Fisco efetivar lançamento, em relação àqueles fatos, pela regra do artigo 150, §4º, era 31/12/2006, e pela regra do artigo 173, I, era 31/12/2007.

Considerando a data de ciência deste lançamento ocorrida, em 02/08/2007, (e-fls. 49) podemos afirmar que houve a incidência de decadência sobre o mesmo, *exceto sobre a parcela da glosa de dedução de despesas médicas no valor de R\$ 8.000,00*, sobre a qual houve a aplicação de multa qualificada de 150%.

Neste tópico, dou *provimento parcial ao contribuinte para que seja considerada decadente as glosas de deduções sobre despesas médicas no valor de R\$ 5.000,00*, pelo disposto nos parágrafos anteriores.

Mérito

Deduções de despesas médicas

Em relação as deduções de despesas médicas com a profissional Eliana Luz Lima, CPF 028.172.878-00, no valor de R\$ 8.000,00. *parcela do lançamento não alcançada pela decadência*.

O recorrente alega, em resumo: que os recibos foram efetuados dentro das regras legais e representam fielmente os pagamentos promovidos; que não pode colher declaração de pessoas que possuem interesse em se desonerar e entender que elas vincularão outros; que o ato declaratório apenas poderia gerar efeitos futuros e jamais retroagir a fatos jurídicos já ocorridos; que os recibos conforme jurisprudência deste Conselho, firmam presunção de pagamento e a simples existência de ato declaratório não autoriza a desconstituição de tal presunção; e que o ônus da prova pra desconstituir a veracidade dos recibos apresentados, compete exclusivamente ao Fisco.

De início, convém reproduzir trechos do Termo de Conclusão Fiscal (e-fls. 19), constante do respectivo auto-de-infração.

...Ato Declaratório Executivo n.º 13 de 22/12/2003 que declarou inidôneos os recibos emitidos por Eliana Luz Lima, esta Fiscalização iniciou a ação fiscal ...

...solicitamos do contribuinte acima identificado a apresentação dos recibos originais e a comprovação do efetivo pagamento dos valores...

Atendendo a intimação..., apresentou recibos de Eliana Luz Lima e Priscila Smime Jardim.

...não foi comprovado o efetivo pagamento...e tendo em vista o Ato Declaratório acima citado... cobrará o imposto acrescido de multa de ofício qualificada.

Por entendermos tratar-se de crime contra a ordem tributaria, apresentaremos Representação Fiscal para Fins Penais que será protocolizada nesta mesma data.

Como se pode ver o procedimento fiscal sob questionamento foi deflagrado após o contribuinte ter sido selecionado para verificação da veracidade das despesas médicas informadas em suas Declarações de Ajuste Anual – DAA, tendo em vista que indicou como dedução despesas médicas odontológicas com a profissional Eliana Luiz Lima para a qual houve a publicação de Ato (e-fls. 21) declarando inidôneos os recibos, emitidos pela mesma, no período de 01/01/1997 a 31/12/2001, por serem ideologicamente falsos.

Antes de passarmos a análise deste caso concreto, recomendável a transcrição da base legal para dedução de despesas dessa natureza que está na alínea "a" do inciso II do artigo 8º da Lei 9.250/95, regulamentada no artigo 80 do RIR/99:

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os 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 (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

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

III - *limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;*(grifou-se)

Complementando a necessidade dessa comprovação, o Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, em seu art. 73, dispõe que:

Art. 73. Todas as deduções *estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora* (Decreto-Lei n.º 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 n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 4º). (grifou-se)

Veja que a legislação estabeleceu a hipótese de a autoridade lançadora requerer documentos para a devida comprovação da efetiva realização dessas despesas, se assim entender necessário.

Em regra, a apresentação de recibos como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1º, III, do RIR/1999, pode ser considerada suficiente, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame.

Havendo qualquer dúvida quanto às deduções declaradas pelo contribuinte, a autoridade lançadora, tem não só o direito mas também o dever de exigir provas adicionais da efetividade da prestação dos serviços.

Cabe esclarecer que os recibos, porquanto manifestações unilaterais, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos, como pretende a recorrente.

Os recibos e as declarações de pagamento contêm uma declaração de fato, o que faz com que **tenham aptidão para provar a declaração, mas não o fato declarado**, conforme dicção do parágrafo único do art. 408 do CPC:

“Art. 408. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato.”

Esse dispositivo legal também esclarece que os recibos e as declarações de pagamento presumem-se verdadeiros somente em relação àqueles que participaram do ato.

O vigente Código Civil (CC - Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002) também disciplina o limite da presunção de veracidade dos documentos particulares e seus efeitos sobre terceiros:

“Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.

(...)

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

Em síntese, como não há presunção de veracidade, perante o Fisco, do recibo a este documento atribui-se ordinário valor probatório.

Desta forma, entendo que as despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, e se limitam, sim, a serviços comprovadamente realizados quando objeto de indagação pela autoridade fiscal, a partir de dúvida razoável, bem como a pagamentos especificados e comprovados.

No presente caso não se afigura irregular, nem desarrazoada, ***na verdade é necessária e imprescindível*** a exigência, por parte da autoridade lançadora, da comprovação de pagamento das despesas médicas.

A autoridade fiscal intimou o contribuinte a comprovar a efetiva prestação dos serviços ou efetivo pagamento das despesas informadas com Eliana Luz Lima. Como se extrai dos autos, essa exigência decorreu da emissão de Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, declarando a inidoneidade dos recibos emitidos pela citada profissional.

Comprovada pelo Fisco a inidoneidade dos recibos emitidos pelo profissional, cabe ao contribuinte a prova de que a prestação de serviços e o correspondente pagamento existiram de fato, podendo, eventualmente, dependendo das provas apresentadas, caracterizar tais operações uma exceção relativamente ao conjunto de provas produzidas em sentido contrário, no que tange a inidoneidade dos recibos emitidos.

Sobre a matéria, cabe reproduzir a Súmula CARF nº40, de observância obrigatória por este Colegiado, a teor do artigo 72 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº343, de 2015, e suas alterações:

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.***

Considerando que o sujeito passivo somente apresentou recibos (e-fls. 33/41) não juntando aos autos documentação hábil a fazer a prova exigida, ***não há reparos a se fazer a decisão de piso, sendo de se manter a glosa dessas despesas.***

Da multa fiscal

O interessado afirma que a multa fiscal aplicada, sem qualquer elemento plausível, enseja abuso de poder; cita os princípios da razoabilidade, proporcionalidade, vedação ao confisco; e da capacidade contributiva que, segundo ele, teriam sido infringidos. Assevera que houve equívoco da autoridade lançadora ao designar o montante da multa a ser cobrado, entendendo que o percentual máximo para aplicação seria de 20%.

Como visto nos autos, sobre o imposto suplementar calculado pela fiscalização, foram aplicadas multas de ofício proporcionais de 75% (setenta e cinco por cento) e de 150%, com esteio no inciso I e no §1º, ambos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

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; (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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.

(...)

A penalidade no percentual de 75% é uma sanção pecuniária com origem no descumprimento de obrigação principal consistente na falta de pagamento do imposto. A aplicação da multa nesse percentual independe do dolo na conduta do sujeito passivo, incidindo proporcionalmente ao montante do imposto não pago que foi identificado quando do lançamento de ofício.

Nos caso em que resta comprovado que o sujeito passivo agiu com dolo, a autoridade lançadora aplica o percentual duplicado para a multa punitiva, correspondendo a 150% (cento e cinquenta por cento), nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, antes reproduzido.

Ainda sob análise, somente restou, após a incidência da decadência, a multa qualificada de 150%, aplicada para a dedução de despesas médicas efetuadas com profissional cujos recibos foram declarados inidôneos, repise-se que o recorrente não juntou elementos hábeis a comprovar a efetiva prestação do serviço e os pagamentos decorrentes. Assim, há que se considerar os recibos apresentados inidôneos, restando configurado o evidente intuito de fraude referido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Destaque-se que a Súmula CARF nº 40, já reproduzida neste voto, dispõe que, para esses casos, justifica-se a qualificação da multa de ofício.

Isto posto, *mantenho a multa qualificada aplicada no patamar de 150%*.

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário e, no mérito, **DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, nos termos do voto em epígrafe.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura

