



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

**Processo nº** 10660.000857/2007-94  
**Recurso nº** 168.324 Voluntário  
**Acórdão nº** 2102-001.328 – 1<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de maio de 2011  
**Matéria** IRPF - DEDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO  
**Recorrente** ADÃO JOANAS DE SOUZA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

IRPF. GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÕES.

Cabe ao sujeito passivo a comprovação, com documentação idônea, da efetividade da despesa médica utilizada como dedução na declaração de ajuste anual. Apenas quando comprovada a realização da despesa e a prestação do serviço é que deve ser restabelecida a dedução.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É aplicável multa de ofício no percentual de 150% nos casos em que o contribuinte utiliza documentos inidôneos com o intuito de impedir a ocorrência do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR parcial provimento ao recurso voluntário, para serem restabelecidas as deduções com o prestador Dr. Renato Batista Fonseca (R\$ 288,00), nos termos do voto do relator.

ASSINADO DIGITALMENTE

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Presidente.

ASSINADO DIGITALMENTE

CARLOS ANDRÉ RODRIGUES PEREIRA LIMA - Relator.

EDITADO EM: 18/06/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura, Rubens Maurício Carvalho, Acácia Sayuri Wakasugi, Atilio Pitarelli e Carlos André Rodrigues Pereira Lima.

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário de fl. 96, interposto contra decisão da DRJ em Juiz de Fora/MG, de fls. 81 a 91, que julgou parcialmente procedente o lançamento do IRPF de fls. 04 a 09, relativo aos anos-calendário 2001, 2002 e 2003, lavrado em 27/03/2007, com ciência do RECORRENTE em 30/03/2007 (fl. 63).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 12.634,10, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício, ora aplicada no percentual de 75%, ora no percentual de 150%. De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal de fl. 05, o presente lançamento teve origem na glosa de deduções relativas a despesas médicas, nos seguintes termos:

*“001 - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL)*

*DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS*

*Redução indevida da Base de Cálculo, evidenciada pela inclusão de despesas médicas pleiteadas indevidamente, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.*

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável ou Imposto</i>	<i>Multa (%)</i>
31/12/2001	R\$ 499,84	75,00
31/12/2001	R\$ 8.212,00	150,00
31/12/2002	R\$ 291,96	75,00
31/12/2002	R\$ 7.000,00	150,00
31/12/2003	R\$ 360,08	75,00
31/12/2003	R\$ 11.000,00	150,00

*Enquadramento legal:*

*Art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844/43; Arts. 73, 80, 797 e 957 do RIR/99;*

*Arts. 8º, inciso II, alínea ‘a’ e §§ 2º e 3º, 35 da Lei nº 9.250/95;*

*Arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64; Art. 44, II, da Lei 9.430/96.”*

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 10 a 15, a autoridade lançadora afirmou o seguinte:

Assinado digitalmente em 18/06/2011 por CARLOS ANDRE RODRIGUES PEREIRA L, 21/06/2011 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Autenticado digitalmente em 18/06/2011 por CARLOS ANDRE RODRIGUES PEREIRA L

Emitido em 04/08/2011 pelo Ministério da Fazenda

*“(...) O presente Mandado de Procedimento Fiscal foi expedido em decorrência de trabalho desenvolvido na DRF/Varginha/MG em que a profissional Dra. Cláudia Maria Basil Carvalho, CPF 772.677.616-15, compareceu nesta Delegacia, Seção de Fiscalização, no dia 09/05/2005, para prestar esclarecimentos sobre suas atividades e a respeito da emissão de recibos. Conforme consta do Termo de Declaração, lavrado na data de seu comparecimento, ela “vendeu” recibos para várias pessoas nos anos-calendário de 2000 à 2003, tendo cobrado entre 1% e 2% do valor do recibo (vide anexos de fls. 49 à 57).*

*Analisando as Declarações de Ajuste apresentadas pelo contribuinte, às fls. 37, 40 e 44, verificamos a existência de pagamentos em nome da profissional Dra. Cláudia Maria Basil Carvalho no quadro ‘Relação de Pagamentos e Doações Efetuados’ (código ‘3’), em valores significativos se comparados com o total de rendimentos declarados.*

*Diante disso, foi expedido o Termo de Início de Fiscalização em 05/02/2007, com ciência em 07/02/2007 (via postal), solicitando ... apresentar os documentos comprobatórios relativos às despesas médicas. Nesse Termo foram solicitados documentos comprobatórios da efetiva utilização dos serviços e ainda dos efetivos pagamentos efetuados aos profissionais, para que ficassem demonstrados os efetivos desembolsos com relação às despesas médicas informadas nas Declarações de Ajuste sob análise (fls. 17 à 19).*

*Em atendimento à intimação, o interessado enviou diversos recibos para comprovar as deduções informadas nas Declarações, informando que não possui mais nenhum documento dos que foram pedidos e, ainda, que não trabalha com cheques, não tem o hábito de guardar documentos antigos, que não fez pagamentos através de transferências bancárias, ordens de pagamento, etc., alegando também que fazia retirada dos seu proventos na época em que os recebia e pagava os valores dos recibos com a ajuda de sua esposa (fls. 20 à 35)*

*(...)*

*Pelos valores expressivos que foram utilizados como dedução da Base de Cálculo do imposto, considerando que os rendimentos do interessado são provenientes do Governo do Estado de MG, através de créditos em conta bancária, seria possível a identificação e também a localização de saques, em valores e datas coincidentes (ou mesmo próximas) sem maiores dificuldades. Entretanto, o interessado não atendeu à Intimação para apresentar comprovações adicionais aos recibos, alegando não dispor desses documentos.*

*Também poderiam ter sido apresentados outros elementos para a comprovação de que os serviços foram efetivamente utilizados, contribuindo na convicção de idoneidade dos recibos*

*questionados. Mas o contribuinte também nada fez até a presente data para afastar a suspeita de uso de documentos inidôneos.*

*(...)*

*Dessa forma, entendemos que não houve qualquer comprovação dos efetivos desembolsos dos valores e nem da efetiva utilização dos serviços, não sendo aceitável a simples apresentação dos recibos, pelos motivos já mencionados.*

*Assim, analisando-se os esclarecimentos e documentos apresentados, em conjunto com os levantamentos externos, documentos e declarações obtidas da profissional Dra. Cláudia Maria Basil Antônio Carvalho, que reconheceu a "venda" de recibos, concluímos que há indícios de fraude tipificados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n 2 4.502/64, no tocante à utilização dos recibos a título de despesas médicas, ou seja, os valores informados nas DIRPF/2002, DIRPF/2003 e DIRPF/2004 representam deduções indevidas, por falta de comprovação e justificação das despesas, motivos pelos quais glosamos os valores a seguir, de acordo com as diferentes situações que encontramos (vide planilha de fls. 16) conforme segue:*

*1. Dedução da Base de Cálculo Pleiteada Indevidamente — DESPESAS MÉDICAS*

*- EXERCÍCIO 2002 -*

*1º) Glosa de despesas médicas referentes ao pagamento declarado para Instituto Previdenciário dos servidores Militares/MG, CNPJ 17.444.779/0001-34, no valor de R\$ 211,84, e ao profissional Dr. Renato Batista Fonseca, CPF 772.680.166-20, no valor de R\$ 288,00, totalizando R\$ 499,84, tendo em vista que o contribuinte não apresentou nenhum documento em relação ao primeiro, e ainda, nenhuma comprovação do efetivo pagamento (desembolso) em relação a ambos, devendo ser aplicada a multa de ofício de 75%;*

*2º) Glosa de despesas médicas referentes à profissional Cláudia Maria Basil Antônio Carvalho, CPF 772.677.616-15, no valor de R\$ 8.212,00,00, tendo em vista que, além de não terem sido apresentadas quaisquer comprovações dos efetivos desembolsos, a profissional firmou o Termo de Declaração reconhecendo a "venda" de recibos sem a respectiva prestação dos serviços, o que torna tais documentos imprestáveis para efeito de dedução do Imposto de Renda. Lançamento de ofício com multa qualificada de 150% pelo uso de documento inidôneo.*

*2. Dedução da Base de Cálculo Pleiteada Indevidamente — DESPESAS MÉDICAS*

*- EXERCÍCIO 2003 -*

1º) *Glosa de despesas médicas referentes ao pagamento declarado para Instituto Previdenciário dos servidores Militares/MG, CNPJ 17.444.779/0001-34, no valor de R\$ 291,96, tendo em vista que o contribuinte não apresentou nenhum documento e nem a comprovação do efetivo pagamento (desembolso), devendo ser aplicada a multa de ofício de 75%;*

2º) *Glosa de despesas médicas referentes à profissional Dra. Cláudia Maria Basil Antônio Carvalho, CPF 772.677.616-15, no valor de R\$ 7.000,00, tendo em vista que, além de não terem sido apresentadas quaisquer comprovações dos efetivos desembolsos, a profissional firmou o Termo de Declaração reconhecendo a "venda" de recibos sem a respectiva prestação dos serviços, o que torna tais documentos imprestáveis para efeito de dedução do Imposto de Renda. Lançamento de ofício com multa qualificada de 150% pelo uso de documento inidôneo.*

*3. Dedução da Base de Cálculo Pleiteada Indevidamente — DESPESAS MÉDICAS*

*- EXERCÍCIO 2004 -*

1º) *Glosa de despesas médicas referentes ao pagamento declarado para Instituto Previdenciário dos servidores Militares/MG, CNPJ 17.444.779/0001-34, no valor de R\$ 360,08, tendo em vista que o contribuinte não apresentou nenhum documento e nem a comprovação do efetivo pagamento (desembolso), devendo ser aplicada a multa de ofício de 75%;*

2º) *Glosa de despesas médicas referentes à profissional Dra. Cláudia Maria Basil Antônio Carvalho, CPF 772.677.616-15, no valor de R\$ 11.000,00, tendo em vista que, além de não terem sido apresentadas quaisquer comprovações dos efetivos desembolsos, a profissional firmou o Termo de Declaração reconhecendo a "venda" de recibos sem a respectiva prestação dos serviços, o que torna tais documentos imprestáveis para efeito de dedução do Imposto de Renda. Lançamento de ofício com multa qualificada de 150% pelo uso de documento inidôneo.*

*(...)*

*Em consequência das alterações apontadas, ou seja, pelas glosas das deduções da Base de Cálculo, pleiteadas indevidamente, lavramos o presente Auto de Infração cujo resultado será o lançamento de ofício de diferença do Imposto de Renda da Pessoa Física, para os exercícios 2002 à 2004, no valor total de R\$12.634,10 (doze mil. Seiscentos e trinta e quatro reais, dez centavos), acrescido de multa e juros, conforme demonstrativos que acompanham o presente auto.”*

Em razão das glosas efetuadas pela fiscalização, foi apurado imposto de renda no valor de R\$ 4.104,60, que se sujeita à multa de ofício e aos juros de mora (fl. 09).

Assinado digitalmente em 18/06/2011 por CARLOS ANDRE RODRIGUES PEREIRA L, 27/06/2011 por GIOVANNI CH

RISTIAN NUNES CAMPOS

Autenticado digitalmente em 18/06/2011 por CARLOS ANDRE RODRIGUES PEREIRA L

Emitido em 04/08/2011 pelo Ministério da Fazenda

## DA IMPUGNAÇÃO

Em 17/04/2007, o RECORRENTE apresentou, tempestivamente, a impugnação de fls. 65 e 66. Em suas razões, alegou que assinava notas promissórias para os profissionais médicos e que, quando recebia os seus proventos, sacava o dinheiro e pagava as referidas promissórias com a ajuda de sua cônjuge. Afirmou que os saques bancários sempre aconteciam em torno do 5º dia útil de cada mês, conforme exemplificado pelos comprovantes acostados aos autos (fls. 72 e 73).

Desta forma, e apresentou as seguintes alegações:

*“(...) Ao meu entender, com a devida vénia, exigir comprovante de desembolso de quantias em épocas apenas de pagamentos de profissionais, principalmente de quantias pequenas como consta nos recibos do Dr. Renato, é submeter o contribuinte a caprichos desnecessários.*

*Quantias de R\$ 32,00, R\$ 64,00 etc. como constam nos recibos que ora envio e que foram glosados.*

*3- Quanto à Dra. Cláudia Mara Basil Antônio Carvalho, e os recibos por ela emitidos, não tenho como questionar procedimentos, pois não possuo nada que comprove a autenticidade dos meus recibos, também não tenho como encontrar-la para apanhar documentos comprobatórios, pois a mesma encontra-se em lugar incerto, não sabido.*

*4- Estou novamente enviando os recibos emitidos pelo Dr. Renato Batista Fonseca, acompanhados de uma declaração do mesmo, de que os serviços foram realmente prestados e o valor declarado, e também os comprovantes de despesas médicas referentes ao pagamento declarado para o instituto de Previdência dos Servidores Militares, que não foram localizados na época em que foram pedidos, comprovantes estes que igualmente aos recibos do Dr. Renato, foram glosados e sobre eles aplicados as respectivas multas. (...)"*

Os documentos acostados aos autos pelo RECORRENTE foram os seguintes:

- Declaração do Dr. Renato Batista Fonseca (fl. 68);
- Comprovante de rendimentos expedido pela Policia Militar de Minas Gerais referentes aos anos-calendário 2001, 2002 e 2003 (fls. 69 a 71);
- Comprovantes de saques bancários (fls. 72 e 73); e
- Recibos emitidos pelo Dr. Renato Batista Fonseca (fls. 74 a 79).

Ao final, considerando a documentação acostada, o RECORRENTE requereu fossem refeitos os cálculos de apuração do crédito tributário, e requereu ainda a redução das multas aplicadas.

## DA DECISÃO DA DRJ

A DRJ, às fls. 81 a dos autos, julgou procedente em parte o lançamento do imposto, através de acórdão com a seguinte ementa:

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

*Exercício: 2002, 2003, 2004*

*DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.*

*- Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de simples recibos, sem vinculá-los ao pagamento realizado, mormente quanto tal aspecto foi objeto de intimação por parte da autoridade lançadora.*

*- Deve ser restabelecida parcela da dedução pleiteada pelo contribuinte, quando devidamente comprovada mediante documentação hábil e idônea para tanto.*

*DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DOS DADOS INFORMADOS. GUARDA DE DOCUMENTOS.*

*O contribuinte é obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, toda a documentação que embasou o preenchimento de sua declaração de rendimentos.*

*MULTA PROPORCIONAL. AGRAVAMENTO.*

*Correta a aplicação da multa de ofício (proporcional) em 150%, quando apurado, pela autoridade fiscal, o evidente intuito de fraude por parte do contribuinte.*

*MULTA PROPORCIONAL.*

*Nos lançamentos de ofício será aplicada a multa, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, de 75%, nos termos da legislação tributária que trata da matéria.*

*Lançamento Procedente em Parte"*

Nas razões do voto que compõe o julgamento, a autoridade julgadora considerou como parcela não-litigiosa do lançamento a infração de dedução indevida de

Assinado digitalmente em 18/06/2011 por CARLOS ANDRE RODRIGUES PEREIRA L, 21/06/2011 por GIOVANNI CH RISTIAN NUNES CAMPOS

Autenticado digitalmente em 18/06/2011 por CARLOS ANDRE RODRIGUES PEREIRA L  
Emitido em 04/08/2011 pelo Ministério da Fazenda

despesas médicas referentes à profissional Cláudia Maria Basil Carvalho, tendo em vista que tal matéria não foi questionada pelo RECORRENTE.

No que diz respeito às despesas com o Dr. Renato Batista Fonseca, entendeu que o RECORRENTE não apresentou documentos subsidiários que comprovassem o efetivo desembolso dos valores. Assim, manteve a glosa de tais valores.

Já quanto às despesas médicas relacionadas ao Instituto Previdenciário dos Servidores Militares/MG, a autoridade julgadora acatou os Comprovantes Anuais de Rendimentos fornecidos pela Polícia Militar de Minas Gerais (fls. 69 a 71) como prova dos desembolsos realizados a título de despesas médicas, haja vista tal procedimento ocorrer via desconto em folha de pagamento. Dessa forma, excluiu do lançamento os seguintes valores:

- R\$ 211,84, referente ao ano-calendário 2001 (fl. 71);
- R\$ 291,96, referente ao ano-calendário 2002 (fl. 69); e
- R\$ 360,08, referente ao ano-calendário 2003 (fl. 70).

Ademais, a autoridade julgadora considerou que a multa qualificada de 150% foi corretamente aplicada, tendo em vista que ficou evidenciado o objetivo doloso do RECORRENTE em deduzir artificialmente a base de cálculo do imposto de renda devido nos exercícios financeiros fiscalizados.

Já com relação à multa de ofício no percentual de 75%, aplicada sobre o imposto decorrente da glosa das despesas médicas supostamente havidas com o Dr. Renato Batista Fonseca, afirmou que a aplicação da mesma decorre do lançamento de ofício realizado.

Portanto, o lançamento foi julgado parcialmente procedente, tendo a DRJ realizado as seguintes modificações:

	<b>Imposto (R\$)</b>	<b>Multa (%)</b>
<b>IRPF/2002</b>	1.231,80	150
<b>IRPF/2002</b>	(288,00 x 15%) 43,20	75
<b>IRPF/2003</b>	1.050,00	150
<b>IRPF/2004</b>	1.650,00	150

## DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão em 25/03/2008, conforme AR de fl. 95 dos autos, apresentou recurso voluntário de fl. 96 em 23/04/2008 no sentido de impugnar parte do valor apurado. Reiterou os termos de sua impugnação e demonstrou sua discordância quanto a não aceitação da comprovação de despesas médicas com o Dr. Renato Batista Fonseca.

Portanto, requereu a retificação do lançamento e solicitou novamente a redução das multas aplicadas.

Este recurso voluntário compôs lote, sorteado para este relator, em Sessão Pública.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Carlos André Rodrigues Pereira Lima

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 10 a 15, o lançamento decorreu da glosa por dedução indevida das seguintes despesas médicas:

1) ano-calendário 2001:

- R\$ 211,84 pagos ao Instituto Previdenciário dos Servidores Militares/MG;
- R\$ 288,00 pagos ao profissional Renato Batista Fonseca;
- R\$ 8.212,00 pagos à profissional Cláudia Maria Basil Antônio Carvalho.

2) ano-calendário 2002:

- R\$ 291,96 pagos ao Instituto Previdenciário dos Servidores Militares/MG;
- R\$ 7.000,00 pagos à profissional Cláudia Maria Basil Antônio Carvalho.

3) ano-calendário 2003:

- R\$ 360,08 pagos ao Instituto Previdenciário dos Servidores Militares/MG;
- R\$ 11.000,00 pagos à profissional Cláudia Maria Basil Antônio Carvalho.

Dos valores acima citados, a autoridade julgadora de primeira instância acatou como devidamente comprovados os pagamentos ao Instituto Previdenciário dos Servidores Militares/MG nos períodos, conforme documento de fls. 69 a 71. Assim procedeu à retificação do lançamento.

Conforme se depreende das razões de apelo do RECORRENTE, bem como de sua impugnação, não há qualquer contestação quanto à glosa dos valores supostamente pagos à profissional Cláudia Maria Basil Antônio Carvalho. Desta forma, tal matéria foi considerada como não impugnada.

Sendo assim, o presente caso resume-se à aceitação dos documentos apresentados pelo RECORRENTE como prova dos serviços odontológicos prestados pelo Dr. Renato Batista Fonseca, no ano-calendário 2001, no montante total R\$ 288,00.

---

Sobre o tema, o Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), em seu art. 73, estabelece que todas as deduções estão sujeitas à comprovação de sua realização, nos seguintes termos:

*"Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.*

*§ 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.*

*§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tomar irrecorribel na esfera administrativa.*

*§ 3º Na hipótese de rendimentos recebidos em moeda estrangeira, as deduções cabíveis serão convertidas para Reais, mediante a utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento do rendimento."*

Em seu art. 80, o RIR/1999 determina, ainda, o seguinte:

*"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.*

*§ 1º- O disposto neste artigo:*

*(...)*

*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."*

No caso dos autos, os recibos foram rejeitados pela fiscalização visto que o RECORRENTE deixou de apresentar comprovação da efetividade dos serviços, bem como a efetiva realização dos pagamentos correspondentes através de cópias de cheques ou extratos bancários que atestassem a despesa realizada.

O RECORRENTE juntou aos autos os recibos de fls. 74 a 79, bem como a declaração prestada pelo profissional médico à fl. 68.

Feitos os esclarecimentos acima, passo a analisar detidamente os documentos relacionados a cada prestador.

### **Dos pagamentos ao Dr. Renato Batista Fonseca:**

Em oposição ao alegado pela autoridade julgadora de primeira instância, entendo que os recibos emitidos pelo Dr. Renato Batista Fonseca (fls. 74 a 79), aliado à declaração expedida pelo profissional (fl. 68), devem sim ser aceitos como comprovação de despesas médicas.

Ao contrário do ocorrido com o Dra. Cláudia Maria Basil Antônio Carvalho, não há qualquer denúncia de fraude em relação aos recibos emitidos pelo Dr. Renato Batista Fonseca, bem como inexiste fiscalização da Receita Federal junto ao referido profissional (CPF nº 772.680.166-20). Por oportuno, deve-se esclarecer que, após pesquisa no sítio da Receita Federal na internet, constatei que o referido profissional encontra-se com o CPF regular e que não existe qualquer processo administrativo envolvendo o mesmo desde o ano-calendário objeto da presente ação (2001).

Sendo assim, para efetuar a glosa de deduções, a autoridade fiscal deve motivar o seu ato, expondo as razões para efetivação da glosa. Tal ato (glosa de deduções) deve obedecer aos limites fixados em lei, sob pena de o ato administrativo tornar-se arbitrário e, portanto, ilegal.

Sobre a discricionariedade do ato administrativo, transcrevo abaixo as lições de Celso Antônio Bandeira de Mello:

*“89. A situação é bastante diversa quando a lei deixa ao Poder Público certa margem de discricionariedade por ocasião da prática do ato. Assim, considere-se o caso da autorização do porte de arma. Se o particular o solicita, a Administração deferirá ou não, posto que a lei não constrange à prática do ato, dado que faculta ao Poder Público examinar no caso se convém ou não atender ao pretendido pelo interessado.”*

*90. Em suma: discricionariedade é liberdade dentro da lei, nos limites da norma legal, e pode ser definida como: ‘margem de liberdade conferida pela lei ao administrador a fim de que este cumpra o dever de integrar com sua vontade ou juízo a norma jurídica, diante do caso concreto, segundo critérios subjetivos próprios, a fim de dar satisfação aos objetivos consagrados no sistema legal’.*

*91. Não se confundem discricionariedade e arbitrariedade. Ao agir arbitrariamente o agente estará agredindo a ordem jurídica, pois terá se comportado fora do que lhe permite a lei. Seu ato, em consequência, é ilícito e por isso mesmo corrigível judicialmente.*

*(...)*

*98. Assim, a discricionariedade existe, por definição, única e tão-somente para proporcionar em cada caso a escolha da*

*providencia ótima, isto é, daquela que realize superiormente o interesse público almejado pela lei aplicanda. Não se trata, portanto, de uma liberdade para a Administração decidir a seu talante, mas para decidir-se do modo que torne possível o alcance perfeito do desiderato normativo. (...)" (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 22ª ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2007. p.413 a 418).*

Conforme preceitua o art. 73 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), as deduções pleiteadas em declaração de ajuste anual estão sujeitas à comprovação do contribuinte.

Após a glosa efetuada pela fiscalização, o RECORRENTE apresentou os recibos de fls. 74 a 79, em conjunto com a declaração de fl. 68, que comprovam a efetividade das despesas de serviços odontológicos. Assim, agiu em conformidade com o que determina o art. 73 do Decreto nº 3.000/99, não podendo a autoridade lançadora simplesmente efetuar a glosa.

Desta forma, o pedido de dedução de tais despesas médicas, formulado pelo RECORRENTE, deve ser acatado, tendo em vista que os recibos apresentados nos autos são perfeitamente aptos a comprovar a efetividade do dispêndio com serviços odontológicos.

Sobre o tema, importante transcrever ementa de acórdão proferido pela antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, *verbis*:

***"GLOSA DE DEDUÇÃO DE DESPESAS — FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO.***

*A glosa de dedução de despesas, após a justificativa apresentada pelo contribuinte, deve ser seguida de rigorosa fundamentação que demonstre a inaplicabilidade do art. 242 do RIR/94 às despesas incorridas. A simples alegação, sem contrademonstração fundamentada, por parte da autoridade administrativa, atinge o princípio da motivação dos atos administrativos. (recurso voluntário nº 133791; 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes; julgamento em 16/04/2003)"*

Portanto, o RECORRENTE tem direito à dedução das despesas relativas ao profissional Dr. Renato Batista, visto que tais dispêndios foram devidamente comprovados.

### **Da multa aplicada**

Em suas razões de apelo, o RECORRENTE requereu também a redução da multa de ofício aplicada. Nesse sentido, argumentou que estaria "*dentro dos parâmetros da transparência e da legalidade*".

Contudo, o lançamento ora em análise diz respeito à dedução indevida da base de cálculo que originou a constituição do crédito tributário. Assim, deve-se esclarecer que a multa de ofício decorre de previsão legal em razão do lançamento de ofício, conforme disciplina o art. 44 da Lei nº 9.430/96:

*“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;”*

No entanto, a autoridade fiscal entendeu que deveria ser aplicada a multa agravada no percentual de 150% por intuito de fraude. Na época dos fatos, o dispositivo que previa o agravamento da multa de ofício era o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, o qual possuía a seguinte redação:

*“Art. 44. (...)*

*II - cento e cinqüenta 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.”*

- Redação da Lei nº 4.502/64 -

*“Art . 71. Sonegação é tôda 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 tôda 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 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 arts. 71 e 72.”*

Compulsando os autos, verifica-se que assiste razão à autoridade fiscal ao aplicar a multa agravada. O presente caso não trata de simples dedução indevida da base de cálculo verificada pelo Fisco, tendo em vista que a própria profissional que emitiu os recibos médicos (Dra. Cláudia Maria Basil Antônio Carvalho) assumiu que **“vendeu recibos para várias pessoas nos anos-calendário de 2000 à 2003, tendo cobrado entre 1% e 2% do valor do recibo”**, conforme declaração acostada às fls. 49 a 57.

Ademais, como a matéria não foi impugnada pelo RECORRENTE, é correto entender que o serviço não foi prestado e – de fato – houve evidente intuito de fraude, devendo ser mantida a multa qualificada, no percentual de 150%.

---

Assim, o presente lançamento deve ser mantido tão-somente quanto às glosas das deduções de despesas médicas referentes à Dra. Cláudia Maria Basil Antônio Carvalho, com multa de 150%.

Isto posto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para serem restabelecidas as deduções despesas médicas com o prestador Dr. Renato Batista Fonseca efetuadas pelo RECORRENTE.

ASSINADO DIGITALMENTE

Carlos André Rodrigues Pereira Lima