



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10660.720136/2013-42
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-006.838 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 21 de maio de 2024
Recorrente ANTONIO ROBERTO VILELA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2009, 2010, 2011

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

Cabível a aplicação do artigo 114, §12, inciso I, do RICARF - faculdade do relator de adotar os mesmos fundamentos da decisão recorrida quando este registrar que as partes não inovaram em suas razões de defesa.

DESPESAS MÉDICAS . COMPROVAÇÃO.

A dedução com despesas médicas somente é admitida se comprovada com documentação hábil e idônea. Os recibos não fazem prova absoluta da ocorrência do pagamento, devendo ser apresentados outros elementos de comprovação, quando solicitados pela autoridade fiscal (Súmula CARF nº 180).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wilsom de Moraes Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Andressa Pegoraro Tomazela, Cleber Ferreira Nunes Leite (suplente convocado), Wilderson Botto, Honório Albuquerque de Brito (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2001-006.838 - 2ª Seju/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 10660.720136/2013-42

Relatório

A seguir transcreve-se o relatório do acórdão nº 09-43.238 da 4ª Turma da DRJ em Juiz de Fora/MG (fls. 111 e segs.).

Contra ANTONIO ROBERTO VILELA, já qualificada nos autos, foi lavrado, em 15/02/2013, o Auto de Infração – Imposto sobre a de Renda da Pessoa Física, de fls. 3-17, concernente aos exercícios de 2009, 2010 e 2011, anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, respectivamente, exigindo do contribuinte o recolhimento de um crédito tributário no montante de **R\$ 26.597,01**, sendo R\$ 10.814,82 de imposto (código 2904), R\$ 12.654,51 de multa de ofício proporcional (passível de redução) e R\$ 3.127,68 de juros de mora calculados até 02/2013.

Decorreu o citado lançamento de procedimento fiscal de verificação do devido cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo em relação aos mencionados exercícios financeiros, tendo sido apurada, por meio deste, conforme a Descrição dos Fatos de fls. 4-5, redução da base de cálculo do imposto de renda apurado na Declaração de Ajuste Anual – DAA com dedução a título de **despesas médicas**, pleiteadas indevidamente, nos seguintes montantes, distribuídos pelos percentuais de multas aplicadas:

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)

2008 21.004,50 150,00

2009 1.000,00 150,00

2009 18.000,00 75,00

2010 11.100,00 150,00

2010 8.850,00 75,00

Subsidiariamente, a autoridade lançadora lavrou o **Termo de Verificação Fiscal** de fls. 21-26, por meio do qual minudencia o fato caracterizador da infração. Neste, inicia relatando diligência realizada junto ao interessado, objetivando esclarecimentos acerca da utilização por este de recibos do profissional liberal SANDRO LÚCIO OLIVEIRA GADBEM, declarados ideologicamente falsos, imprestáveis e ineficazes para dedução da base de cálculo do IRPF (**os emitidos entre 01/01/2008 e 31/12/2009**), pelo Ato Declaratório Executivo nº 5, de 28/02/2012, publicado no D.O.U. de 09/03/2012, considerando o que consta da Súmula Administrativa que integra o Processo nº 10660-720.325/2012-34.

A autuante, ainda no mencionado termo, aduz que a utilização dos mencionados recibos pelo interessado motivou o procedimento fiscal sob comento, com o objetivo de verificar a extensão das irregularidades praticadas pelo contribuinte, tendo constatado as seguintes:

a) No ano-calendário de 2008:

- Falta de apresentação de recibos relativos às despesas médicas declaradas como pagas aos profissionais RACHID GADBEM NETO (R\$ 6.000,00) e GLEYSER P.CHAGAS (R\$ 7.000,00). Pela falta de apresentação de tais comprovantes, foi aplicada a multa de ofício em dobro (150%).

- Falta de apresentação de recibos relativos às despesas médicas declaradas como pagas ao profissional SANDRO LÚCIO OLIVEIRA GADBEM (R\$ 8.004,50). Por se tratar de profissional sobre o qual há declaração de inidoneidade de seus recibos, foi aplicada a multa de ofício em dobro (150%).

b) No ano-calendário de 2009:

- Falta de apresentação de recibos relativos às despesas médicas declaradas como pagas à profissional GLEYSER P.CHAGAS (R\$ 1.000,00). Pela falta de apresentação de tais comprovantes, foi aplicada a multa de ofício em dobro (150%).

- Apresentação de recibos, porém, sem comprovação da efetividade dos respectivos pagamentos, em relação às despesas médicas declaradas como pagas à profissional GLEYSER P.CHAGAS (R\$ 18.000,00). Para tal irregularidade foi aplicada a multa de ofício de 75%.

c) No ano-calendário de 2010:

- Apresentação de recibos, porém, sem comprovação da efetividade dos respectivos pagamentos, em relação às despesas médicas declaradas como pagas ao profissional SANDRO LÚCIO OLIVEIRA GADBEM (R\$ 10.150,00). Por se tratar de profissional sobre o qual há declaração de inidoneidade de seus recibos, foi aplicada a multa de ofício em dobro (150%).

- Apresentação de recibos, porém, sem comprovação da efetividade dos respectivos pagamentos, em relação às despesas médicas declaradas como pagas aos profissionais RACHID GADBEM NETO (R\$ 8.000,00) e HELENIZE CHAGAS (R\$ 1.800,00). Para tal irregularidade foi aplicada a multa de ofício de 75%.

Sobre a **multa qualificada de 150%**, a autuante, ainda em trechos extraídos do Termo de Verificação Fiscal, justifica sua aplicação em relação às deduções a título de despesas médicas pleiteadas como honorários pagos ao profissional SANDRO, por terem sido os recibos deste declarados ineficazes tributariamente e inidôneos.

Ainda segundo a autuante, serão igualmente majoradas as multas relativas aos valores lançados como despesas médicas para os quais não foram apresentados recibos. Infere-se de sua descrição que esta considera ter verificado nesse fato um evidente intuito de fraude (*o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo*), justificando a qualificação da penalidade. Entende que o contribuinte objetivou a supressão ou redução de tributo, mediante a prestação de informação e/ou a apresentação de documentos que não traduzem a realidade das operações realizadas, com o fito único de sonegar imposto.

Pelo que constatou e por força do determinado na Portaria RFB nº 2.439/2010, alterada pela Portaria nº 3.182/2011, a autoridade lançadora lavrou uma **Representação Fiscal para Fins Penais**, protocolizada sob o número 10660-720.137/2013-97.

Por sua vez, o autuado apresenta **impugnação** ao feito fiscal (fls. 103-104), instruindo sua peça contestatória com os elementos de fls. 105-107.

Alega que, após intimado, deixou de apresentar os comprovantes de despesas médicas lançadas a título de deduções em sua declaração relativa ao ano-calendário de 2008 em decorrência do falecimento do contabilista responsável pelo preenchimento, entrega e guarda dos documentos atinentes a essa declaração. E que, no entanto, apresentou os recibos relativos às despesas médicas lançadas nas declarações referentes aos anos-calendário de 2009 e 2010.

Insurge-se o impugnante contra a glosa de tais recibos (ao argumento de que os correspondentes pagamentos não foram comprovados), pois considera ser sua obrigação tão somente a de mantê-los em boa guarda, não verificando no que preceitua o artigo 797 do RIR/99 nada que o obrigue a fazer prova também do efetivo pagamento destes. Para corroborar esse seu entendimento, transcreve trecho da orientação constante do programa de preenchimento da declaração do IRPF da Receita Federal, em que é descrita a forma de comprovação das despesas médicas declaradas: mediante documentos (recibos), podendo ser substituídos por cheque nominativo ao beneficiário do pagamento.

Por fim, pede a acolhida de sua impugnação, cancelando todo seu débito fiscal, e, para o caso de assim não se dar, requer a exclusão da aplicação da multa em dobro, uma vez que entende não se encontrarem presentes no caso o descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Após análise, a DRJ acatou parcialmente os argumentos da contribuinte. Do voto do acórdão recorrido:

Pela motivação das glosas, descritas no TVF, a questão diz respeito à comprovação da dedução da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, especificamente quanto às despesas médicas. A esse respeito, há de se observado o que dispõe o art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, cuja matriz legal é a Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a":

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§1º O disposto neste artigo (Lei nº 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;

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§2º Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante 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.

§3º Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.

§4º As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.

§5º As despesas médicas dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, §3º).

Os dispositivos da Instrução Normativa SRF nº 15, de 2001, nos seus arts. 43 a 48, a respeito das deduções de despesas médicas, seguem o estabelecido na lei.

O art. 73, § 1, do RIR/99, também exige a comprovação de todas as deduções da base de cálculo do imposto.

Depreende-se dos dispositivos transcritos que o direito à dedução das despesas médicas na declaração está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se aos

pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. A legislação tributária estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para este a obrigação de comprovar e justificar as deduções e, não o fazendo, de arcar com as consequências legais, ou seja, as decorrentes do não cabimento dessas deduções. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Na espécie, cabe ao Fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, o que se infere da interpretação do art. 73, § 1º, do RIR/99, cuja base legal é o art. 11, § 4º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943. A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados.

Não basta a disponibilidade de um recibo, sem a vinculação deste ao seu efetivo pagamento. Nesse sentido, o art. 80, §1º, III, do RIR/99, prevê que a dedutibilidade das despesas médicas está condicionada à especificação e comprovação dos pagamentos efetuados.

Portanto, revela-se equivocado o entendimento de que os recibos são suficientes e hábeis para comprovação dos pagamentos e lisura das deduções pleiteadas. Esta não é a correta interpretação do dispositivo legal acerca do tema.

A tônica do dispositivo legal, repete-se, é a especificação e a comprovação dos pagamentos. Tanto que se admite o cheque nominativo compensado como documento comprobatório, por ser prova cabal de transferência de numerários entre pessoas. Entretanto, mesmo o cheque pode estar sujeito à justificação da efetiva prestação do serviço, quando dúvidas razoáveis acudirem ao Fisco, pois essa prestação é o substrato material a dar guarida à dedução, consoante o art. 80 do RIR/99. Documentos de natureza particular, por si sós, podem não ser suficientes para a comprovação do efetivo pagamento, mormente quando não constituem prova de transferência de numerário relativo à efetiva prestação de serviço que permita a dedução a título de despesa médica.

Dessa forma, compete ao beneficiário das deduções provar que realmente efetuou o pagamento no valor constante do comprovante e/ou no valor pleiteado como despesa, bem assim a época em que o gasto ocorreu, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

Em princípio, admitem-se como provas de pagamentos os recibos fornecidos, desde que, obviamente, atendam em todos os seus aspectos aos requisitos de formalidade exigidos na legislação que trata a matéria. Todavia, repise-se, **pode a autoridade fiscal**, em percebendo que a dedução se encontra fora de parâmetros de normalidade e razoabilidade e visando formar sua convicção, **exigir outros meios complementares de provas**, em relação a todas ou a algumas despesas declaradas, **mormente** quando verificar a utilização, por parte do contribuinte, de recibos de profissional que foram **sumulados como tributariamente ineficazes**, pois tal inidoneidade ideológica lança sombras sobre, isto é, macula, todas as demais despesas dedutíveis.

Este foi o caso do impugnante, ou seja, utilizou-se este de recibos considerados tributariamente ineficazes. Considerando esse fato, para aceitar a dedutibilidade das demais despesas, a Fiscalização exigiu, como meio complementar e iniludível de prova, que o interessado demonstrasse o efetivo pagamento de todas as despesas declaradas (mediante, por exemplo, cópias de cheques nominais microfilmados, extratos bancários em que constem saques com compatibilidade de datas e valores, ordens de pagamentos, transferências eletrônicas, dentre outros), conforme descrito no Termo de Verificação

Fiscal de fls. 21-26 e presente no Termo de Constatação e Início de Procedimento Fiscal de fls. 34-36, **não logrando o contribuinte fazê-lo.**

As **instruções**, preparadas pela Receita Federal, para instruir os contribuintes quanto ao **preenchimento das declarações do IRPF** não são exaustivas e não têm e nem poderiam ter a intenção de substituir a lei.

As declarações dos profissionais (apresentadas pelo impugnante – fls. 105-107), bem assim os recibos por eles emitidos, têm natureza de documentos particulares e, como tais, não comprovam, isoladamente, o fato declarado, cabendo ao interessado na sua veracidade o ônus de prová-lo (CPC, art. 368). Nesse mesmo sentido, tem-se que *as declarações presumem-se verdadeiras apenas em relação ao signatário* (Código Civil, art. 219); *quando enunciam o recebimento de um crédito fazem prova apenas contra quem os escreveu* (CPC, art. 376); e *valem somente entre as partes nele consignadas, não em relação a terceiros, estranhos ao ato* (Código Civil, art. 221), no caso a Receita Federal do Brasil.

Cabe aqui ressaltar, ainda, uma noção básica da teoria da prova no âmbito administrativo: na busca da verdade material, o julgador forma seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isolados nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

O julgador administrativo não está adstrito a uma preestabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo firmar sua convicção a partir do cotejo de elementos de variada ordem - desde que estejam esses, por óbvio, devidamente juntados ao processo. Assim é no processo administrativo fiscal, porque, nesta seara, a comprovação fática do ilícito raramente é passível de ser produzida por uma prova única. No âmbito tributário, dificilmente, um documento, de forma isolada, atestará, inequivocamente, a prática de um ilícito. A prova única, aliás, só seria possível, praticamente, a partir de uma confissão expressa do infrator, circunstância que dificilmente se terá, por mais evidentes que sejam os fatos, como na situação ora analisada.

Na relação processual tributária compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam elidir a imputação de uma irregularidade e, se a comprovação é possível e este não a faz - porque não pode ou porque não quer - é lícito concluir que tal irregularidade de fato ocorreu. Nas averiguações fiscais do imposto de renda das pessoas físicas, esse é o caso do recibo apresentado como meio de prova de despesa de natureza médica, mas cujo pagamento não é efetivamente comprovado. E, não o sendo, torna-se lícito inferir que foi emitido unicamente com o fito de reduzir indevidamente a base de cálculo daquele tributo.

Cabe observar, por oportuno, que o uso de dinheiro em espécie, em qualquer tipo de operação, não se sujeita a nenhum impeditivo legal. Entretanto, como as transações efetuadas dessa forma são de difícil comprovação, principalmente perante o Fisco quando este a exige, não pode um pagamento de tal modo realizado ser considerado provado sem um aprofundamento maior na análise do poder probante de um simples recibo firmado nesse sentido. Logo, a vinculação de um saque bancário ao pagamento dito realizado em moeda corrente, saliente-se, com coincidência ou pelo menos com significativa proximidade entre datas e valores, deve ser incontestável para que tenha validade perante a autoridade tributária. No caso sob análise, o contribuinte pretende demonstrar que os pagamentos das suas despesas médicas foram efetuados em moeda corrente. Ora, em assim sendo, deveria comprovar a vinculação dos referidos pagamentos com saques realizados, mormente porque, na condição de servidor público, muito provavelmente recebe seus rendimentos por meio de créditos em conta bancária, não se verificando em sua declaração que tenha outra fonte de renda. Porém, isto não foi feito.

Acerca do assunto aqui examinado, existem diversos Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, respaldando a exposição feita, podendo ser mencionados alguns, a título de ilustração:

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. A validade da dedução de despesa médica depende da comprovação do efetivo dispêndio do contribuinte e, à luz do artigo 29, do Decreto 70.235, de 1972, na apreciação de provas, a autoridade julgadora tem a prerrogativa de formar livremente sua convicção. Cabível a glosa de valores deduzidos a título de despesas médicas, cujo desembolso não foi comprovado. (CARF 2a. Seção / 1a. Turma da 2a. Câmara / ACÓRDÃO 2201-000.925 em 02/12/2010 - Publicado no DOU em 30.10.2011)

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE. Não logrando comprovar a efetividade da despesa médica através de documentos consistentes, a glosa deve ser mantida dada a ausência de segurança para admitir sua dedutibilidade. (CARF 2a. Seção / 1a. Turma da 2a. Câmara / ACÓRDÃO 2201-000.909 em 01/12/2010 - Publicado no DOU em 11.08.2011)

DESPESAS MÉDICAS. DEDUTIBILIDADE. COMPROVAÇÃO. A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, podendo ser exigida a demonstração do efetivo pagamento e prestação do serviço. (CARF 2a. Seção / 1a. Turma Especial / ACÓRDÃO 2801-000.389 em 10/03/2010 - Publicado no DOU em: 23.05.2011)

DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO. POSSIBILIDADE. Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar elementos de prova da efetividade dos correspondentes pagamentos. Nessa hipótese, se o contribuinte não logra fazê-lo, são mantidas as glosas efetuadas. (CARF 2a. Seção / 1a. Turma Especial / ACÓRDÃO 2801-000.700 em 26/07/2010 - Publicado no DOU em 13.05.2011)

DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE PROVA DO EFETIVO SERVIÇO E DO RESPECTIVO PAGAMENTO. POSSIBILIDADE. Todas as despesas médicas estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar elementos de prova da efetividade do serviço e do seu respectivo pagamento. Nessa hipótese, a apresentação tão-somente de recibos é insuficiente para comprovar o direito à dedução pleiteada. (CARF 2ª Seção / 1a. Turma Especial / ACÓRDÃO 2801-000.498 em 12/05/2010 - Publicado no DOU em 16.09.2010)

Por todo o exposto, quanto às despesas médicas para as quais não foram apresentados recibos ou, se o foram, eram estes considerados inidôneos ou o interessado não conseguiu demonstrar o efetivo pagamento destes, devem ser mantidas as glosas que deram origem ao lançamento sob apreciação.

Quanto ao alegado pelo impugnante acerca da **guarda de seus comprovantes de deduções** e outros valores pagos, entregue a um contador, esclareça-se que as normas aplicáveis ao imposto de renda das pessoas físicas atribuem a estas o dever de manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário (artigo 797 do RIR/99, com base no artigo 4º do Decreto-Lei nº 352/1968). A responsabilidade dos contribuintes, nesse caso, é pessoal e intransferível, não podendo a autoridade lançadora relevar as faltas de comprovação ao argumento de que a guarda foi entregue a um terceiro. A esse respeito, vale lembrar ainda que, de acordo com o art. 136 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), *“salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”*

Com relação à **multa de ofício qualificada de 150%**, aplicada nos autos, é de se esclarecer que esta teve como amparo o art. 44 da Lei nº 9.430/1996. Dispõe o citado dispositivo, com a redação atual dada pela Lei nº 11.488/2007:

“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.”

Como se percebe, a aplicação dessa multa em percentual duplicado tem lugar quando se comprove tratar-se de casos de evidente intuito de fraude como definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que se transcrevem:

“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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação 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 deferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.”

No caso sob análise, de acordo com o que consta do Termo de Verificação Fiscal, já mencionado, o agravamento das multas se deu por dois motivos: 1) o interessado pleiteou dedução a título de despesas médicas com base em documentos sumulados como tributariamente ineficazes, por serem inidôneos; 2) o fiscalizado não apresentou recibos de despesas médicas pleiteadas como dedutíveis, pelo que foi entendido estar presente nisso o intuito da fraude.

Três observações/conclusões a esse respeito fazem-se necessárias:

1) Entende-se correta a aplicação da multa em dobro no caso em que o contribuinte baseou seu pleito de dedução em documento considerado inidôneo, como o que se deu em relação aos valores declarados como pagos ao profissional Sandro Lúcio Oliveira Gadbem no ano-calendário de 2008.

2) Considerando que o ato administrativo que declarou a inidoneidade dos recibos de prestação de serviços de emissão de Sandro Lúcio Oliveira Gadbem limitou-se aos anos-calendário de 2008 e 2009, carece de justificativa o agravamento da penalidade em relação à glosa das deduções relativas às despesas médicas comprovadas com recibos deste profissional, atinentemente ao ano de 2010. Abstraindo-se do fato passado, como é devido, os documentos comprobatórios da dedução declarada foram apresentados. Como, porém, o interessado, após intimado, não logrou comprovar a efetividade do pagamento de tais despesas, a referida dedução foi glosada. Nada há, portanto, que caracterize o dolo na irregularidade praticada, devendo o contribuinte ser submetido tão somente à penalidade de ofício normal, sendo exonerado do pagamento desta em percentual duplicado.

3) Quanto à aplicação da multa duplicada para os casos em que o contribuinte deixou de apresentar os comprovantes de despesas médicas pleiteadas como dedutíveis, fica patente que na situação narrada pela Fiscalização não restou evidenciada a presença do dolo, necessário para o enquadramento legal feito. Portanto, inaplicável também nestes casos.

Feitas tais observações/conclusões, a apuração do imposto devido toma o seguinte contorno:

ANO-CALENDÁRIO 2008

MULTA	BASE CÁLCULO DECLARADA	INFRAÇÃO	ALÍQUOTA	PARCELA A DEDUZIR	IMPOSTO APURADO	IMPOSTO DECLARADO	IMPOSTO DEVIDO
150%	28.432,25	8.004,50	27,5%	6.585,93	3.434,18	1.793,78	1.640,40
75%		13.000,00	27,5%		3.575,00		3.575,00

ANO-CALENDÁRIO 2009

MULTA	BASE CÁLCULO DECLARADA	INFRAÇÃO	ALÍQUOTA	PARCELA A DEDUZIR	IMPOSTO APURADO	IMPOSTO DECLARADO	IMPOSTO DEVIDO
75%	20.038,37	19.000,00	22,5%	5.806,16	2.977,47	211,75	2.765,72

ANO-CALENDÁRIO 2010

MULTA	BASE CÁLCULO DECLARADA	INFRAÇÃO	ALÍQUOTA	PARCELA A DEDUZIR	IMPOSTO APURADO	IMPOSTO DECLARADO	IMPOSTO DEVIDO
75%	20.421,04	19.950,00	22,5%	6.067,44	3.016,04	182,34	2.833,70

Então, por todo o exposto, voto pela **procedência parcial** da impugnação.

Cientificado da decisão de primeira instância em 04/04/2013, o sujeito passivo interpôs, em 30/04/2013, Recurso Voluntário, sustentando, em apertada síntese, que os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Honório Albuquerque de Brito - Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto dele conheço.

Dedução de despesas médicas

REGIMENTO INTERNO DO CARF – aplicação do artigo 114, §12, inciso I

Da análise do recurso voluntário impetrado, tem-se que por meio do mesmo o contribuinte não apresenta novas razões de defesa além das já trazidas em sede de impugnação na primeira instância julgadora administrativa.

Os argumentos nesse sentido que sobem a este CARF em sede de recurso voluntário já foram objeto de minuciosa apreciação pela turma julgadora da DRJ, cujas análises e conclusões estão discurridas com clareza no voto posto no Acórdão recorrido, conforme transcrito acima na parte “Relatório” do presente acórdão.

Do Regimento Interno do CARF, art. 114 :

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

(...)

Desta forma, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos, e acrescento como segue.

Dispõe o art. 73 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) que a autoridade fiscal, se entender necessário, pode solicitar elementos de convicção da efetiva realização, bem como da natureza da despesa que se pretende deduzir. Assim, é lícito ao Fisco exigir, a seu critério, elementos comprobatórios das despesas, caso haja indícios que levem a questionamentos da efetividade da prestação dos serviços, de a quem foram prestados ou sobre quem assumiu seu ônus. A não apresentação dos elementos solicitados, ou sua não aceitação como hábeis e idôneos, pode ensejar a glosa dos valores deduzidos. Nesse sentido a Súmula CARF nº 180:

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais.

Trata-se o IRPF apurado na declaração de ajuste anual de um dos tributos para os quais ocorre o denominado lançamento por homologação, vale dizer, aquele em que o sujeito passivo tem o dever de apurar, declarar e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. O pagamento assim antecipado extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. Cabe nesse caso ao contribuinte apurar os rendimentos tributáveis e, caso queira, deduzir as despesas da natureza e nos limites que a lei lhe faculta, para então estabelecer a base de cálculo do imposto.

Como regra, não são dedutíveis da base de cálculo do IRPF as despesas gerais do contribuinte, quer sejam necessárias, indispensáveis ou meramente úteis, como aluguel do imóvel em que reside, alimentação, lazer, pagamento de aulas de idiomas estrangeiros, e uma infinidade de outras. As despesas dedutíveis são, em verdade, exceções que o legislador entendeu por conceder, atendidas determinados limites e condições.

Retornando à sistemática do lançamento por homologação no IRPF, dentro do prazo até que se dê a homologação, e enquanto a Fazenda Pública não interfere e não se pronuncia a respeito, opera-se como que uma presunção de verdade em relação à apuração do contribuinte. Entretanto, uma vez estabelecida a ação da Fiscalização da Receita Federal para verificação de eventuais infrações, cabe ao fiscal promover as diligências necessárias.

Assim sendo, não se mostra desarrazoada a exigência do Fisco da apresentação de elementos que comprovem, a juízo da autoridade tributária, a ocorrência da prestação do serviço, sua natureza e especialidade, a quem foi prestado, a transferência efetiva dos valores pagos de quem arcou com o ônus financeiro para o beneficiário. Ao contrário, é zelo da autoridade fiscal em cumprimento de suas obrigações funcionais, com amparo da lei. Ao solicitar, por exemplo, documentos que comprovem o efetivo pagamento dos valores, não está o fiscal necessariamente a atestar a inidoneidade do recibo apresentado ou tampouco do profissional que o emitiu. Está sim a solicitar elementos que se complementam na composição de um conjunto probatório com vista a formar sua convicção.

É certo que as solicitações de documentos devem atender à razoabilidade, devendo ser evitados os pedidos de provas impossíveis ou de difícil produção.

No curso da ação fiscal, deve o auditor responsável intimar com clareza o contribuinte fiscalizado sobre que elementos devem ser apresentados para análise dos fatos a serem apurados, descrevendo-os de forma a perfeitamente identificá-los. Posteriormente, caso a autoridade fiscal conclua pelo lançamento do crédito tributário, deve apresentar a descrição clara

e objetiva dos fatos e das infrações cometidas que ensejaram a apuração do mesmo. Isso para que o contribuinte possa, caso queira, exercer plenamente seu direito de defesa.

Uma vez que não foi apresentada a comprovação exigida, devem ser mantidas as glosas das deduções das despesas médicas.

Pelas mesmas razões já discorridas no voto da DRJ, os argumentos trazidos pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário são improcedentes, e portanto deve ser mantida integralmente a decisão da turma julgadora de primeira instância administrativa.

CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, conforme acima descrito.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito