



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11030.722172/2017-53
ACÓRDÃO	2002-009.864 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANDRIGO VANZ
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2013, 2014, 2015, 2016

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

A existência de "Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz" impede a utilização de documentos de emissão do respectivo profissional como 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.

Súmula CARF nº40. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RECIBOS MÉDICOS INIDÔNEOS.

A utilização de recibos médicos inidôneos, emitidos por profissional para o qual foi emitida Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, com o propósito de reduzir a base de cálculo do imposto devido, caracteriza o evidente intuito de fraude, justificando a imposição da multa de ofício qualificada. Súmula CARF nº40.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%. Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, "c" do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das arguições de inconstitucionalidade e violação de princípio constitucionais relativa à multa qualificada, rejeitar a preliminar de nulidade, indeferir o pedido de realização de prova pericial e, no mérito, dar parcial provimento para reduzir a multa de ofício ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto (substituto[a] integral), Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo em parte o relatório da decisão ora recorrida:

A ação fiscal desenvolvida junto ao contribuinte, já qualificado nos autos, resultou na lavratura do Auto de Infração de fls. 2 a 22, relativo aos Exercícios 2013 a 2016, Anos-calendário 2012 a 2015, exigindo R\$ 43.621,12 de imposto, R\$ 65.431,68 de multa de ofício proporcional (passível de redução) e R\$ 16.767,24 de juros de mora (atualizados até 11/2017), bem como R\$ 50.776,12 de multa exigida isoladamente, tendo em vista a constatação de dedução indevida de despesas médicas (R\$ 35.000,00 - AC2012, R\$ 70.000,00 - AC2013, R\$ 40.000,00 - AC2014 e

R\$ 25.000,00 - AC2015). O detalhamento da ação encontra-se no Termo de Verificação Fiscal de fls. 24 a 29, sendo oportuno destacar os seguintes trechos:

4.1 – Da Glosa das Despesas Médicas Declaradas Verificou-se que o Fiscalizado deduziu indevidamente a título de despesas médicas no valor de R\$ 35.000,00, no ano-calendário de 2012, de R\$ 70.000,00, no ano-calendário de 2013, de R\$ 40.000,00, no ano-calendário de 2014, e de R\$ 25.000,00, no ano-calendário de 2015, tendo em vista a declaração de inidoneidade das notas fiscais de tratamento odontológico emitidas pela empresa DIGITAL X – CLINICA DE RADIOLOGIA ODONTOLÓGICA LTDA, CNPJ 07.658.961/0001-37, conforme ADE DRF/PFO nº 6 de 14/08/2017.

Portanto, caracterizada a infração à legislação tributária, há de exigir multa e juros de mora, além do imposto devido.

(...)Desse modo, no lançamento em discussão, foi aplicada a multa qualificada, de 150%, em decorrência da utilização indevida de notas fiscais inidôneas para obtenção de restituição de imposto de renda ou de aumento do imposto de renda a restituir. Assim sendo, uma vez que o contribuinte se beneficiou dos documentos, sabendo ou devendo saber da sua falsidade a materialidade da conduta do contribuinte se ajusta perfeitamente à norma contida nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

(...)4.2 – Da Multa sobre Imposto a Restituir Indevido Ainda cabe a aplicação da penalidade determinada pelo parágrafo § 5º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96:

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre:(Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

Nos anos-calendário de 2012 e 2013, tendo em vista que a restituição já foi efetuada ao Fiscalizado, aplica-se a multa isolada de 150%, em decorrência do dolo ou fraude no caso concreto. Já nos anos-calendário de 2014 e 2015, a multa a ser aplicada é de 75%.

4.3 – Da Representação Fiscal para Fins Penais

Informamos que foi lavrada a competente Representação Fiscal para Fins Penais, Processo Administrativo Fiscal (PAF) de nº 11030.722193/2017-79, que será objeto de encaminhamento ao Ministério Público, tendo em vista que se configurou, em tese, o cometimento de crime contra a Ordem Tributária, conforme artigos 1º, incisos I e IV, e 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, em decorrência da utilização de notas fiscais comprovadamente inidôneas, com o fim de reduzir tributo, conforme amplamente especificado neste Termo de Verificação Fiscal.

Cientificado da autuação, o contribuinte, através de seu representante (docs. fls. 182 a 185), apresentou a impugnação de fls. 167 a 181, solicitando o cancelamento do débito fiscal reclamado com base nos seguintes argumentos:

- Quando intimado, apresentou as notas fiscais das despesas relativas ao tratamento realizado pela empresa Digital X, as quais atendem aos requisitos exigidos pela legislação, bem como informou que todos os valores foram pagos em moeda corrente nacional;

- "Em primeiro lugar, não é controverso que a prestação dos serviços foi documentada por emissão de notas fiscais, nas quais constam todos os dados exigidos pela legislação tributária (nome, endereço e número do CNPJ do emissor). Trata-se, ademais, de documento cuja emissão declara a prática de fato gerador de tributos, o que já afasta qualquer presunção de fraude ou conluio para fins de sonegação. Nesses casos, para fins de omitir a prática dos fatos imponíveis, o mais comum é a emissão de simples recibos que sequer são escriturados na contabilidade das empresas prestadoras de serviços, o que, repita-se, não ocorreu no caso.";

- "Em segundo lugar, deve ser enfatizado que, feito o pagamento em dinheiro (o que não é vedado pela legislação), o meio de sua comprovação é a emissão de documento comprobatório por parte do credor (no caso, a nota fiscal). É o que dispõe a Lei nº 10.406, de 11.01.2002 (Código Civil), aplicável a toda espécie de obrigação, inclusive a de natureza tributária, já que se trata de norma geral sem que haja norma especial que disponha em sentido contrário."

Neste ponto, cita ainda os arts. 315, 320 e 324 da Lei nº 10.406/2002, além de ementas de decisões administrativas, a respeito da dedutibilidade das despesas médicas, concluindo que "uma vez apresentados os comprovantes de pagamentos, que atendem aos requisitos da legislação, não pode o agente fiscal exigir mais do que a ordem jurídica ordinária prevê.";

- De toda forma, para que não restem dúvidas, traz o contribuinte aos autos novos documentos no intuito de demonstrar o efetivo pagamento das despesas, bem como relatórios fornecidos e assinados pelo responsável técnico da empresa Digital X, nos quais constam todos os procedimentos realizados.

Ademais, com fulcro no art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72, requer a realização de prova pericial contábil (análise dos extratos bancários e das declarações de ajuste anual que possibilitará a comprovação dos pagamentos) e odontológica (a fim de comprovar que os serviços descritos nas notas fiscais foram efetivamente prestados), postulando os quesitos e indicando os peritos;

- Por fim, solicita que, na remota hipótese de manutenção do lançamento, a multa aplicada seja reduzida para o patamar de 75%, haja vista que a penalidade de 150% aplicada tem efeito confiscatório. "Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou em inúmeras oportunidades, restando consolidado o entendimento de que são inválidas multas fiscais fixadas em montantes

desproporcionais à conduta do contribuinte, mormente quando ultrapassam o valor do tributo devido, como se dá no presente caso." Nesse sentido, transcreve na defesa alguns precedentes.

A 4ª Turma da DRJ/JFA por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação em acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2013, 2014, 2015, 2016 GLOSA DE DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. SÚMULA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ.

A existência de "Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz" impede a utilização de recibos/notas fiscais 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 e do correspondente pagamento, é de se manter o lançamento, nos exatos termos em que efetuado.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A inserção na declaração de despesas médicas lastreadas em notas fiscais, para as quais haja Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz, a fim de reduzir o efetivo valor da obrigação tributária principal constitui fato que evidencia intuito de fraude e implica qualificação da multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

Princípios constitucionais, como os da vedação ao confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade, são dirigidos ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Exercício: 2013, 2014, 2015, 2016 PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de perícia.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 04/05/2018, o sujeito passivo interpôs, em 04/06/2018, Recurso Voluntário, pede a improcedência do lançamento alegando em síntese que:

- 1) A decisão recorrida é nula por falta de fundamentação para indeferimento da prova pericial, reiterando o pedido de sua realização;
- 2) Os serviços odontológicos foram efetivamente prestados pela empresa Digital X e devidamente remunerados pelo recorrente, conforme notas fiscais e extratos bancários que foram apresentados;

3) A multa qualificada violaria o Princípio constitucional da não-confiscatoriedade e não seria proporcional.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **André Barros de Moura**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Entretanto, dele não conheço em relação às arguições de inconstitucionalidade e violação de princípio constitucionais relativa à multa qualificada em razão da aplicação da Súmula CARF n. 2, segundo a qual:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

O litígio versa sobre a dedução indevida de despesas médicas.

Em sede de preliminar o recorrente alega a nulidade da decisão de piso que não teria fundamentado adequadamente o indeferimento do pedido de realização de prova pericial, reiterando o pedido de sua realização.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Na decisão de piso restou consignado:

No caso em exame, embora o impugnante tenha juntado outros documentos, que serão objeto de análise mais adiante, firma-se, na defesa, o entendimento de que as notas fiscais emitidas pela Digital X seriam suficientes a ratificar as despesas médicas glosadas.

Ocorre que contra tais notas fiscais milita a Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, objeto do Processo Administrativo 11030.721428/2017-13 e homologada pelo Ato Declaratório Executivo nº 6, de 14/08/2017 (fl.141), o qual declarou "inidôneas, para todos os efeitos tributários, as Notas Fiscais com a especificação "Tratamento Odontológico", pela empresa DIGITAL X - CLÍNICA DE RADIOLOGIA ODONTOLÓGICA LTDA - CNPJ 07.658.961/0001-37, ... emitidas no período de 01 de janeiro de 2012 a 31 de dezembro de 2016 para comprovação de pagamentos por serviços prestados de odontologia, pois emitidas com Falsidade Ideológica, eis que não representam serviços executados aos beneficiários e, desse modo, revelam-se , imprestáveis e ineficazes para utilização nas deduções da renda bruta tributável, nos respectivos exercícios ..."

Ressalte-se que as Súmulas de Documentação Tributariamente Ineficaz são o resultado de Processos Administrativos que se originaram de constatações fáticas, concretas, decorrentes de procedimento administrativo fiscalizatório, que atestou a inidoneidade de recibos/notas fiscais emitidos por um profissional ou por uma empresa durante um certo lapso de tempo, concluindo serem os referidos documentos imprestáveis e ineficazes para dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física, quando desacompanhados de documentação complementar hábil e idônea. Vale destacar que esses procedimentos administrativos fiscalizatórios revestem-se de todos os requisitos legais e constitucionais de validade, sendo, inclusive, franqueada a vista dos autos não só ao emitente dos recibos/notas fiscais, como também a todos os contribuintes alcançados pelo efeito da súmula.

Assim, sempre que a Fiscalização se deparar com documentos de emissão de empresas e/ou pessoas físicas sumuladas, poderá recorrer à respectiva súmula, como no presente caso, sem a necessidade de realizar novas diligências/perícias para apurar os mesmos fatos já conhecidos.

Por oportuno, ressalte-se que a glosa de despesas médicas, como no presente caso, é objeto de súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Súmula CARF nº 40: 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.

E prossegue:

(...) Quanto ao pedido de perícia, nos termos do art. 18 do Decreto nº.70.235/72, com redação dada pela Lei nº 8.748, 1993, cabe à autoridade julgadora examiná-lo, mandando realizar, se considerado necessário, ou indeferindo, se prescindível ou impraticável.

Vale lembrar que a finalidade da realização das perícias é elucidar questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide, quando o exame dos autos não for suficiente para dirimi-las, e não a produção de provas cujo ônus seja do contribuinte. Nos autos sob análise, a infração lançada não suscita dúvida alguma que prejudique ou impeça o julgamento da lide. Ao contrário, a infração está claramente demonstrada, cabendo ao autuado, única e exclusivamente, apresentar provas hábeis e suficientes para infirmar os fatos apurados no procedimento fiscal.

De toda sorte, cabe comentar que grande parte dos quesitos formulados na "perícia contábil" torna-se desnecessária frente ao posicionamento adotado no presente voto, em especial quanto à análise dos extratos bancários, DIRPFs e disponibilidade financeira.

Quanto aos quesitos da "perícia odontológica", ainda que restasse demonstrada a necessidade dos supostos tratamentos realizados, no entendimento desta relatora, mormente pela existência da Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, seria imprescindível a demonstração do efetivo pagamento das despesas odontológicas, o que, repise-se, não foi feito.

Portanto, descabe acatar o pedido de realização de perícia.

Desse modo, não há de se falar em falta de motivação no presente caso, pois, ao contrário do que afirma o contribuinte a decisão foi devidamente fundamentada, afastando assim qualquer cerceamento do direito de defesa do recorrente.

Nesse sentido a Súmula Carf 163, segundo a qual:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

No que concerne ao pleito de realização de prova pericial reiterando pelo contribuinte, a jurisprudência deste E. CARF se mostra bastante sólida no sentido de que, em que pese a busca pela verdade material orientar o processo administrativo fiscal, o procedimento não deve ser deferido para substituir a atuação do contribuinte na produção probatória, de acordo com o que se ilustra, por meio das ementas trazidas à colação:

Acórdão nº 2401-007.403 Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física Ano-calendário: 2006 Relator Matheus Soares Leite ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

(...)PRODUÇÃO DE PROVAS. MOMENTO PRÓPRIO. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS APÓS PRAZO DE DEFESA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.

A impugnação deverá ser formalizada por escrito e mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamentar, bem como os pontos de discordância, e vir instruída com todos os documentos e provas que possuir, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses taxativamente previstas na legislação, sujeita a comprovação obrigatória a ônus do sujeito passivo.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A prova produzida em processo administrativo tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua

realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Nesse sentido, sua realização não constitui direito subjetivo do contribuinte.

Acórdão nº 1802-001.283 Assunto: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE SIMPLES Ano-calendário: 2004, 2005, 2006 Relator Calos André Soares Nogueira DILIGÊNCIA. PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

O indeferimento de diligências e perícias, solicitadas tão somente com o propósito de transferir para a Administração o ônus da produção da prova que competia ao interessado, não configura hipótese de cerceamento do direito de defesa passível de acarretar a nulidade do acórdão de primeira instância.

Acórdão nº 2301-005.064 Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de Apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009 Relator Fábio Piovesan Bozza DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA.

CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Não vislumbrando a necessidade de qualquer diligência para elucidação dos fatos, o julgador pode indeferir o pleito do contribuinte, sem que isto interfira de alguma forma no exercício do seu direito de defesa.

É dizer, em resumo: a perícia não é procedimento que se preste a substituir o dever de produção de provas dos fatos alegados, atribuído ao recorrente. É possível a determinação de exames posteriores, sim, mas desde quando destinados a esclarecer pontos específicos sobre os quais restaram dúvidas ao julgador administrativo, após a averiguação primeira de acervo documental já carreado aos autos, não sendo esta, contudo, a situação que aqui se apresenta.

Quanto ao mérito, razão não assiste ao recorrente.

A autuação recai sobre despesa médica com profissional para o qual foi emitida Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz (fl. 141), sendo relevante reproduzir, uma vez mais, 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:

Súmula CARF nº 40: 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.

Após apurações e diligências, o procedimento administrativo em tela concluiu por declarar inidôneas, para todos os efeitos tributários, as Notas Fiscais com a especificação "Tratamento Odontológico", emitidas pela empresa DIGITAL X - CLÍNICA DE RADIOLOGIA ODONTOLÓGICA LTDA - CNPJ 07.658.961/0001-37, no período de 01 de janeiro de 2012 a 31 de dezembro de 2016 para comprovação de pagamentos por serviços prestados de odontologia, pois,

emitidas com Falsidade Ideológica, eis que não representam serviços executados aos beneficiários e, portanto, imprestáveis e ineficazes para fins de dedução na declaração de ajuste anual.

Diante desse fato, caberia ao recorrente comprovar a efetiva prestação dos serviços ou efetivo pagamento das despesas informadas com o profissional declarado. Ou seja, embora a declaração de idoneidade alcance as notas fiscais apresentados pelo recorrente, ele teve a oportunidade de apresentar provas de que teria recebido o atendimento profissional alegado, bem como efetuado os pagamentos correspondentes.

Não tendo sido produzida a prova exigida, seja por ocasião da impugnação.

Nesse sentido, restou consignado na decisão de piso:

Na defesa, alega o contribuinte que estaria apresentando documentação no intuito de comprovar o efetivo pagamento das despesas questionadas:

A fim, contudo, de que não fiquem dúvidas quanto ao efetivo pagamento pelos serviços prestados, o Contribuinte pretende demonstrar, pela apresentação de novos documentos, bem como pela produção de prova pericial a ser realizada nessa documentação, que, somando-se os valores declarados como bens em moeda corrente nas Declarações de Ajuste Anual (DAA) dos exercícios de 2013 a 2016 (já anexadas aos autos) aos saques efetuados em sua conta bancária no mesmo período (extratos anexos, Doc.4), é possível verificar que esses valores são equivalentes aos das despesas efetuadas com o tratamento dentário, a indicar que foram destinados a custeá-las.

Quanto à alegada disponibilidade em espécie informadas nas DIRPFs dos anos-calendário fiscalizados, tem-se sedimentado o entendimento de que a mera declaração não tem o condão de tornar verdade a posse do dinheiro em espécie declarado e muito menos serve para comprovação de pagamentos de despesas médicas. Com efeito, a disponibilidade em dinheiro somente pode ser aceita quando houver prova incontestada de sua existência no final do ano-base em que foi declarado, o que não foi feito.

Ademais, vale destacar que o saldo final declarado na DIRPF/2013 (R\$ 2.500,00) é diferente do saldo inicial da DIRPF/2014 (R\$ 7.500,00), o que levanta ainda mais dúvidas sobre a real disponibilidade em caixa. E isto não é só, se admitido o argumento de que a tal disponibilidade foi utilizada para pagar as despesas médicas, como se explicam os saldos finais da DIRPF/2014 e da DIRPF/2015, respectivamente de R\$ 16.188,00 e R\$ 26.512,35, maiores que os saldos iniciais, respectivamente de R\$ 7.500,00 e R\$ 16.188,00?

Noutro tomo, diferentemente do que parece crer o autuado, na análise dos extratos bancários para fins de comprovação do efetivo pagamento de despesas médicas, não basta demonstrar disponibilidade em caixa. De fato, as seguintes premissas devem ser consideradas:

1- Verificar, para vinculação aos supostos pagamentos, as operações de saques, que correspondem a dinheiro disponível em mãos, haja vista a afirmação do impugnante de que a quitação foi em moeda corrente;

2- Tais operações (saques) devem ser acatadas, se efetuadas até 05 (cinco) dias antes dos pagamentos (proximidade razoável) e na hipótese de coincidência de valores ou que as operações superem os pagamentos;

3- Devem ser observadas as datas dos pagamentos indicadas nas notas fiscais fornecidas pela emitente, Digital X.

Diante dessas premissas e tendo em vista que os extratos bancários oferecidos cobrem apenas 6 meses do período fiscalizado¹, não foi possível vincular nenhuma operação de saque aos valores registrados nas Notas Fiscais de emissão da Digital X (fls. 34 a 77 e 153 a 159).

É certo que a utilização de notas fiscais comprovadamente inidôneas para caracterizar despesas médicas, aliada ao fato de que a autuado não comprovou os desembolsos representativos dos pagamentos pela execução da prestação dos tais serviços, autoriza a glosa das despesas e a tributação dos valores correspondentes.

Convém observar, a propósito, que o pagamento sob a forma de dinheiro em espécie em qualquer tipo de operação é de difícil comprovação, principalmente perante o Fisco quando este a exige. É certo que uma simples afirmação, como alegado na defesa, de ter utilizado moeda corrente para efetuar os pagamentos das despesas médicas questionadas não pode ser acatada como prova definitiva de tal fato.

Quanto aos "relatórios fornecidos e assinados pelo responsável técnico da empresa Digital X" de fls. 220 a 231, destaque-se que estes, assim como as Notas Fiscais apresentadas, têm natureza de documentos particulares e, como tais, vale ressaltar que não comprovam por si só o fato declarado, cabendo ao interessado na sua veracidade o ônus de provar o fato (CPC, art. 3682). Nesse mesmo sentido, têm-se que as declarações presumem-se verdadeiras apenas em relação ao signatário (Código Civil, art. 219) e valem somente entre as partes nele consignadas, não em relação a terceiros, estranhos ao ato (Código Civil, art. 221), no caso a RFB.

Quanto aos documentos juntados com seu recurso, ainda que ela pudesse ser apreciada, da sua análise observa-se que não comprova a prestação de serviços em discussão, muito menos o seu efetivo pagamento.

Finalmente, sobre o imposto suplementar calculado pela fiscalização, foi aplicada multa de ofício proporcional de 150%, com esteio no §1º, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

sArt. 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 casos em que resta comprovado que o sujeito passivo agiu com dolo, a autoridade lançadora aplica o percentual duplicado para a multa punitiva, nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, antes reproduzido.

Nesse sentido, considerando que a recorrente não logrou comprovar a efetiva prestação do serviço e os pagamentos decorrentes das despesas médicas informadas, 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.

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

Contudo, a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 100%.

Isso porque, a Lei nº 14.689/2023 alterou o dispositivo do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que trazia a previsão da multa duplicada. Vejamos a antiga e a nova redação:

Redação dada pela Lei nº 11.488/2007 § 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.

Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023 § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de:

(...)VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Como se vê, a nova regra geral da multa de ofício nos casos previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 prevê a majoração ao patamar de 100%, conforme dispõe o inciso IV, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Destaca-se que referida lei criou uma hipótese de majoração ao patamar de 150%, prevista no inciso VII, mas apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Portanto, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, tem-se por aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das arguições de inconstitucionalidade e violação de princípio constitucionais relativa à multa qualificada, rejeitar a preliminar de nulidade, indeferir o pedido de realização de prova pericial e, no mérito, dar parcial provimento para reduzir a multa de ofício ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura