



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

Processo nº 11634.000030/2010-66
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2003-000.056 – Turma Extraordinária / 3ª Turma
Sessão de 24 de abril de 2019
Matéria IRPF - DESPESAS MÉDICAS
Recorrente LUIZ DOS SANTOS OLIVEIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

AUTORIDADE COMPETENTE. SÚMULA CARF Nº 8.

O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

MULTA DE OFÍCIO. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. INAPLICABILIDADE.

O CARF não é competente para apreciar a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2), motivo pelo qual não pode afastar a aplicação da multa de ofício, que possui previsão legal.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É devida a multa de ofício qualificada de 150% quando restar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme previsão contida no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96.

DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO. NÃO COMPROVAÇÃO.

Podem ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda 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, pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar motivadamente elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados e dos correspondentes

pagamentos. Nessa hipótese, a apresentação tão somente de recibos é insuficiente para comprovar o direito à dedução pleiteada.

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, em lhe negar provimento.

(assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente), Wilderson Botto e Francisco Ibiapino Luz.

Relatório

Autuação

Trata-se de lançamento decorrente de procedimento fiscal, referente aos anos-calendário 2004, 2005 e 2006, tendo em vista a apuração de deduções de despesas de saúde consideradas como indevidas (fls. 55 a 61).

De forma sucinta, a fiscalização constatou as seguintes irregularidades, conforme Termo de Encerramento fls 62 e 68:

O contribuinte Luiz dos Santos Oliveira, por ter declarado pagamentos no ano-calendário 2004, no valor de R\$2.000,00, a ÁLVARO EDUARDO FRANÇA DE ABREU, foi intimado em 05/10/2007, a apresentar recibos e comprovantes do efetivo pagamento das despesas com serviços odontológicos (fls. 14/19). Apresentou o recibo de fl. 21.

Em 20 de março de 2008 o contribuinte foi intimado apresentar recibos e a comprovar o efetivo pagamento de serviços odontológicos a SANDRO LUCIANO DE ARRUDA, nos valores de R\$3.000,00, R\$7.200,00 e R\$9.080,00, nos anos-calendário 2004, 2005 e 2006 respectivamente (fls. 22/26). Respondeu que os pagamentos foram feitos em parcelas, "em espécie até o dia 10 de cada mês, no próprio consultório, em mãos, para o profissional SANDRO LUCIANO DE ARRUDA" (fls. 28/30).

Em 27 de novembro de 2009 (fls. 33/35), o fiscalizado foi intimado a comprovar o efetivo pagamento de despesas médicas efetuadas nos anos-calendário 2004, 2005 e 2006 com os profissionais relacionados no item 2 do presente Termo de Encerramento. Essa intimação deu ao contribuinte mais uma oportunidade de comprovar a efetividade dos dispêndios relativos a Sandro Luciano de Arruda e Álvaro Eduardo França de Abreu. O fiscalizado respondeu à intimação, fls. 37/39, afirmando que os pagamentos foram feitos em parcelas, em "espécie até o dia 10 de cada mês, no próprio consultório, em mãos", para os profissionais SANDRO LUCIANO DE ARRUDA, ALVARO EDUARDO FRANÇA ABREU e JACQUELINE GRUBBA MOREIRA AUERSVALD. Juntou os recibos de fls. 40/45 (cópias).

As atividades dos profissionais Álvaro Eduardo França Abreu e Sandro Luciano de Arruda foram objeto de verificação pela Fiscalização desta Delegacia, visando confirmar a efetividade da prestação de serviços odontológicos a diversos contribuintes declarantes do imposto de renda da pessoa física. Os levantamentos fiscais efetuados levaram à conclusão de que os recibos firmados pelos profissionais são inidôneos.

Foram, então, editados os Atos Declaratórios Executivos nºs 59 e 61, em 13 de outubro de 2008, declarando tais documentos imprestáveis e ineficazes. Na seqüência, transcreve-se o inteiro teor dos referidos atos, anexados às fls. 31 e 32:

O fiscalizado não logrou comprovar a efetividade dos pagamentos aos profissionais constantes das declarações de ajuste apresentadas para os exercícios 2005, 2006 e 2007.

Os valores a seguir demonstrados serão, portanto, objeto de glosa:

NOME DO EMITENTE	CPF	AC 2004	AC 2005 R\$	AC 2006 R\$
ALVARO E. FRANÇA DE ABREU	279.724.969-00	2.000,00		
SANDRO LUCIANO DE ARRUDA	003.697.029-80	3.000,00	7.200,00	9.080,00
JACQUELINE G. M. AUERSVALD	595.393.569-20		3.000,00	

Os valores tributáveis são, portanto, R\$5.000,00, R\$10.200,00 e R\$9.080,00 correspondentes aos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, respectivamente.

Como previsto no artigo 2º dos Atos Declaratórios Executivos DRF/LON nºs 59 e 61 de 2008, foi oferecida a LUIZ DOS SANTOS OLIVEIRA, a oportunidade de apresentar comprovação do efetivo pagamento e da efetividade da prestação de serviços (fls. 14/19, 22/26 e 33/35)

O fiscalizado, no entanto, limitou-se a afirmar que efetuou o pagamento em dinheiro diretamente aos profissionais SANDRO LUCIANO DE ARRUDA e ÁLVARO EDUARDO FRANÇA DE ABREU, sem apresentar comprovantes para demonstrar a efetividade da transferência de recursos financeiros aos profissionais.

O contribuinte Luiz dos Santos Oliveira, ao utilizar os recibos de fls. 40/45, para respaldar deduções de despesas médicas, para reduzir, artificial e indevidamente, o montante do imposto devido nos anos-calendário 2004, 2005 e 2006, praticou, em tese, crime contra a ordem tributária, definido pelo artigo 1º, inciso IV, da Lei nº 8.137/90.

Assim, em cumprimento ao determinado pela Portaria SRF nº 665, de 24/04/2008, será formalizada a devida Representação Fiscal para Fins Penais relativamente à utilização de recibos emitidos por SANDRO LUCIANO DE ARRUDA e ÁLVARO EDUARDO FRANÇA DE ABREU, nos anos-calendário 2004, 2005 e 2006.

Impugnação

Inconformado com a autuação da qual tomou ciência em 25/01/2010, o contribuinte apresentou impugnação em 24/02/2010 (fls. 75 a 91).

Por bem descrever os argumentos trazidos na impugnação, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

5. Cientificado do lançamento em 25/01/10, conforme Aviso de Receção AR de fl. 63, o interessado ingressou com a impugnação de fls. 65 a 81, em 24/02/10, alegando, em síntese, que:

a) a presente impugnação é tempestiva pois foi protocolada no prazo de 30 dias previsto para ser apresentada;

b) “a AFRFB apenas enviou o AUTO DE INFRAÇÃO, citando as folhas da Intimação Fiscal (IF), mas não enviou todo o Processo Administrativo Fiscal, para que haja respeito aos festejados princípios do contraditório e ampla defesa, preconizados pela nossa Carta Magna [...] e não haja cerceamento à defesa e este contribuinte tenha direito ao contraditório e AMPLA DEFESA efetivamente.”;

c) “a “Fiscalização” induz o contribuinte a INFERIR que os profissionais negaram a PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, o que é totalmente FALACIOSO. [...] Todos os recibos são idôneos, pois foram efetivamente emitidos e assinados pelos profissionais alhures identificados.” Além do mais, os extratos bancários do Itaú e Banco do Brasil (BB) demonstram que houve saques suficientes para quitar todas as despesas médicas glosadas. Cabe esclarecer, ainda, que “sempre quando existia eventual saldo insuficiente no banco, o contribuinte retirava do dinheiro que recebia das outras fontes pagadoras, conforme consta na Declaração do Imposto de Renda (Colégio Tia Ana Maria e Instituto Alpha de Educação S/C Ltda).”;

d) “é incabível a aplicação de multa de ofício sem a real prova do dolo” e nem a multa qualificada de 150%. Também “não há que se falar em concomitância da multa isolada com a multa de ofício.”;

e) deverá ser feita perícia para demonstrar que as glosas “são técnica e contabilmente pertinentes e corretas”. Para que sejam

respondidos os quesitos apresentados na defesa é indicado o perito-contador Fabrício Moreno, CRC/PR 041.897/O-7. Também é indicado o perito grafotécnico Dr. Ronildo da Conceição Manoel.

6. Diante dessas considerações, requer o Impugnante a anulação do presente Auto de Infração, bem como a instauração de Processo Administrativo Disciplinar contra os auditores que iniciaram o procedimento fiscal.

Acórdão de Primeira Instância

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR), em votação unânime, julgou a impugnação improcedente (fls. 101 a 111) e manteve as glosas, conforme ementa reproduzida a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

DESPESAS MÉDICAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

São dedutíveis despesas médicas, desde que devidamente comprovadas mediante documentação hábil e idônea.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. ÔNUS DA PROVA.

É lícito ao fisco exigir a comprovação e justificação das despesas médicas, cabendo o ônus da prova ao contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Recurso Voluntário

Cientificado dessa decisão em 20/10/2010 (fl.113), o contribuinte interpôs em 19/11/2010 recurso voluntário (fls. 114 a 120), e alega:

4 PERÍCIA CONTÁBIL E GRAFOTÉCNICA

4.1 A fiscalização negou o direito à perícia contábil e grafotécnica. LEDO ENGANO dos auditores fiscais, salvo se forem profissionais devidamente inscritos nos Conselhos Regionais de Contabilidade, considerando que a Fiscalização está "respeitando" apenas parcialmente as leis que lhe interessam, uma vez que o Fiscal ou Auditor da Receita Federal do Brasil teria que, necessariamente, ser Contador, conforme disposição da Lei .

5 MULTA DE OFÍCIO INDEVIDA E INCONSTITUCIONAL

A fiscalização insiste em demonstrar que a multa de ofício foi qualificada com base na Lei 9.430/96, Art. 44, § 1.º. Todavia, o Supremo Tribunal Federal já considerou a multa de ofício uma espécie de confisco determinando sua redução.

Na mesma linha de raciocínio, posicionou-se o Ministro Celso de Mello, na Ação Cautelar n.º 1.975/3 (decisão publicada dia 14/03/2008).

Desta forma, deve a multa de ofício ser reduzida a patamares razoáveis, em torno de 20% a 30% sobre o valor do principal.

6 RECIBOS GLOSADOS

O impugnante já demonstrou exaustivamente que os recibos são válidos e que os pagamentos foram pagos, na maioria, diretamente em dinheiro, cujos saques podem ser comprovados nos extratos bancários.

7 O autuado impugna as demais razões apresentadas pelo relator por estarem destituídas de razoabilidade, legitimidade e legalidade, além da própria incompetência do il. Auditor que lavrou o auto de infração, o qual deve estar inscrito no CRC. Pois, a incompetência no direito Administrativo fulmina com nulidade absoluta todo o ato administrativo ab initio.

7.1 - Requer-se, assim, a declaração de nulidade absoluta do auto de infração com efeitos ex tunc, conforme razões jurídicas apresentadas.

Processo distribuído para julgamento em Turma Extraordinária, tendo sido observadas as disposições do artigo 23B, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, e suas alterações.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes - Relatora

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, assim, dele tomo conhecimento.

Preliminares

O recorrente requer em sede de preliminar a declaração de nulidade absoluta do auto de infração com efeitos ex tunc, alegando a incompetência do Auditor que lavrou o auto de infração, o qual deveria a seu ver estar inscrito no CRC.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72, o que não se verifica in casu.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumprila ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”

Analisando os autos, não verifico qualquer nulidade formal ocasionada pela inobservância do disposto nos artigos 10 e 59, tampouco dos requisitos constantes do artigo 5º, LV, da CF/88 e do artigo 112 do Código Tributário Nacional. Não evidencio qualquer irregularidade quanto à competência da autoridade lançadora, que estava devidamente investida no cargo de auditor, na data da lavratura do auto de infração, conforme se constata na fl 62 do Termo de Encerramento da Fiscalização:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal e, em cumprimento ao RPF nº 09.1.02.00-2010-00039-0, emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Londrina, verifiquei o cumprimento das obrigações tributárias, relativas ao IMPOSTO DE RENDA - PESSOA FÍSICA do período de janeiro de 2004 a dezembro de 2006, pelo contribuinte acima identificado, exclusivamente no que diz respeito às despesas médicas declaradas como dedução dos rendimentos tributáveis. Foram apurados os fatos a seguir relatados.

São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, nos termos da lei 10.593/2002:

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

*a) **constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;** (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007) (grifei)*

b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007) (Vigência)

*c) **executar procedimentos de fiscalização,** praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007) (Vigência)(grifei)*

d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007) (Vigência)

e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007) (Vigência)

f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte; (Incluída pela Lei nº 11.457, de 2007) (Vigência)

II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007) (Vigência)

Segundo a mesma lei o ingresso na carreira de auditor se faz mediante concurso público, exigindo-se para tanto a formação **em qualquer curso superior** em nível de graduação concluído ou habilitação legal equivalente.

Art. 3º O ingresso nos cargos das Carreiras disciplinadas nesta Lei far-se-á no primeiro padrão da classe inicial da respectiva tabela de vencimentos, mediante concurso público de provas ou de provas e títulos, exigindo-se curso superior em nível de graduação concluído ou habilitação legal equivalente.

Da análise da legislação supracitada, verifica-se que o argumento do recorrente de que o Auditor seria incompetente por não estar inscrito no CRC, não merece prosperar. A autoridade fiscal estava legalmente investida em seu cargo e realizou atribuições legalmente previstas como de sua competência, portanto, não se faz necessário contratar perito contábil para fazer o seu trabalho.

O tema em questão é objeto de súmula vinculante deste conselho:

Súmula CARF nº 8:

O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).(grifei)

Ante ao exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada no recurso de voluntário.

Mérito

Recibos Glosados

O impugnante alega ter demonstrado exaustivamente que os recibos são válidos e que foram pagos, na maioria, diretamente em dinheiro, cujos saques podem ser comprovados nos extratos bancários. Contudo, não é o que se verifica nos autos, senão vejamos.

A dedução de despesas médicas e de saúde na declaração de ajuste anual tem como supedâneo legal os seguintes dispositivos do art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, abaixo transcritos:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II das deduções relativas:

a) aos 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;

(...)

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

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 Geral de Contribuintes CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;(grifei)

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.

Sobre a matéria, assim dispõe o art. 80 do Decreto nº 3.000/1999, in verbis:

Seção I

Despesas Médicas

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei 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;(grifei)

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).

De acordo com o art. 835 do Decreto nº 3.000/1999 que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda -RIR, assevera que todas as deduções declaradas pelos contribuintes estão sujeitas à comprovação, a juízo da autoridade lançadora, na forma preconizada no art. 73 do mesmo diploma legal, como segue:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.(grifei)

Quando não comprovadas da forma solicitada as deduções informadas nas declarações, cabe à autoridade lançadora efetuar o lançamento de ofício com base nas infrações apuradas, de acordo com o art. 841 do Decreto acima citado, in verbis:

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo

(...)

II ~.deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

Relativamente às despesas médicas, o art. 8º, inc. II, alínea “a” da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, estabelece que na declaração de ajuste anual, para apuração da base de cálculo do imposto, poderão ser deduzidos 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, pagamentos efetuados pelo contribuinte relativos ao seu tratamento e ao de seus dependentes.

De acordo com o § 2º do precitado dispositivo, **a dedução fica condicionada a que os pagamentos sejam especificados e comprovados**, com indicação do nome, endereço e CPF ou CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Verifica-se, portanto, que a dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, sim, condicionada ao preenchimento de alguns requisitos legais. Observe-se que a dedução exige a efetiva prestação do serviço, tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente, e que o pagamento tenha se realizado pelo próprio contribuinte. Assim, havendo qualquer dúvida em um desses requisitos, **é direito e dever da Fiscalização exigir provas adicionais da efetividade do serviço, do beneficiário deste e do pagamento**

efetuado. E é dever do contribuinte apresentar comprovação ou justificação idônea, sob pena de ter suas deduções não admitidas pela autoridade fiscal.

A lei pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

Tal dispositivo está em sintonia com o princípio de que o ônus da prova cabe a quem a alega. O art. 333 do Código de Processo Civil prevê que o ônus da prova incumbe: “I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito e II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”.

Filho me a esse entendimento, tanto pelas determinações do art. 73 do RIR/99, acima transcrito, que exige que as deduções sejam justificadas a juízo da autoridade lançadora, quanto pelo disposto no art. 333, inciso I, do Código de Processo Civil, que atribui a quem declara o ônus de demonstrar fato constitutivo do seu direito.

Assim, a inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o sujeito passivo o dever de comprovação e justificação das deduções, e não o fazendo, deve assumir as consequências legais decorrentes. O ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado.

No caso em apreço, temos que, o recorrente, ao ser devidamente intimado, apenas apresentou recibos, sem fazer provas da efetiva prestação dos serviços e do pagamento efetuado. A inidoneidade dos recibos está demonstrada no Termo de Encerramento de fls. 53 a 59, o qual informa que os profissionais Álvaro Eduardo França de Abreu e Sandro Luciano de Arruda estiveram sob ação fiscal pela Delegacia da Receita Federal de Londrina - DRF/LON, sendo concluído, ao final dos procedimentos, que os recibos emitidos por estes profissionais, no período de 01/01/02 a 31/12/06, são ideologicamente falsos e, por conseguinte, imprestáveis e ineficazes para a dedução da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física.

Para formalizar essa constatação, foram emitidos, pelo Delegado da DRF/LON, os Atos Declaratórios Executivos nº 59 e 61, de 13/10/08, vide fls. 31 e 32, nos termos do art. 238, inciso IX, da Portaria MF nº 95, de 30/04/95:

Tais fatos lançaram dúvidas à fiscalização quanto à idoneidade das despesas médicas de JACQUELINE GRUBBA MOREIRA AUERSVALD, razão pela qual solicitou as comprovações dos serviços prestados e do efetivo pagamento realizado. Desta forma, a autoridade fiscal agiu de forma correta e motivada ao exigir a comprovação dos efetivos pagamentos pelos serviços médicos contratados pelo recorrente.

Sobre o assunto já se manifestou este conselho em diversos julgados. Cito aqui a título de exemplo a ementa dos acórdãos 2101001.842 e 2802001.988 transcritos respectivamente:

DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO. COMPROVAÇÃO COM DOCUMENTAÇÃO COMPLEMENTAR.

Podem ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas

ocupacionais e hospitalais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar motivadamente elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados e dos correspondentes pagamentos. Nessa hipótese, em regra, a apresentação tão somente de recibos é insuficiente para comprovar o direito à dedução pleiteada. Hipótese em que o recorrente teve sucesso em comprovar parte das deduções pleiteadas. (grifei)

Recurso Voluntário Provido em Parte.

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA.

Na apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física são dedutíveis as despesas com médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalais, efetuadas pelo contribuinte, relativas ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, quando comprovadas com documentação hábil e idônea.

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. DEPENDENTE.

Somente são dedutíveis as despesas com dependentes informados na própria declaração de ajuste anual.

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

*Em princípio, os recibos que, emitidos por profissionais habilitados, atendem os requisitos legais são hábeis e idôneos para fins de comprovar a dedução de despesas médicas, são eles que comprovam o pagamento. **Não obstante, em havendo indícios que desabonem a presunção de idoneidade desses documentos, a autoridade fiscal tem o poder dever de exigir outras formas de comprovação** a fim de comprovar por provas ou mesmo por conjunto de indícios veementes que afastem a regra geral de aptidão dos recibos para fins de dedução. Na falta dessas provas ou indícios veementes os recibos permanecem como documentos hábeis e idôneos. Todavia, não são hábeis a justificar a dedução documentos que não contenham os requisitos intrínsecos a qualquer recibo, entre os quais identificar quem pagou e em que data e sem rasuras, e os requisitos legais. (grifei)*

IRPF. DESPESA MÉDICA. COMPROVAÇÃO. ENDEREÇO.

O endereço do emitente é requisito expresso na lei. A apresentação de recibos que não cumprem integralmente os requisitos legais para a dedução, por si só, justifica a glosa das deduções a que se referem.

A Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz tem cunho administrativo, tendo se originado de Processo Administrativo (procedimento fiscalizatório) que atestou a inidoneidade de todos os recibos/comprovantes emitidos pela profissional, concluindo serem esses documentos imprestáveis e ineficazes para dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física.

A glosa das despesas de saúde, no caso de existência de Súmula de Documentação Tributariamente ineficaz, só pode ser afastada caso o contribuinte comprove a efetividade dos dispêndios, por meio, por exemplo, de cópias de cheques, transferências bancárias, extratos onde haja coincidência de datas e valores com os recibos, bem como comprove a efetividade da prestação de serviços(exames, fichas clínicas, prontuários, cartões de marcação de consultas, etc.).

Se em circunstâncias normais basta a mera apresentação do recibo para comprovar a efetiva prestação do serviço profissional e o recebimento/pagamento dos honorários respectivos, em casos como o que se analisa nos presentes autos, em que os recibos são objetos de fundadas suspeitas de irregularidades, competia ao impugnante produzir outras provas que demonstrassem a efetividade dos serviços prestados e respectivos pagamentos. Contudo, verifica-se que o recorrente não o fez. A documentação por ele apresentada não restou suficiente para comprovar o desembolso efetuado, bem como a real prestação do serviço.

Destaco também, que o assunto encontra-se sumulado nesta corte, senão vejamos:

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

O recorrente não logrou êxito em comprovar a efetiva prestação de serviços e nem o efetivo pagamento das despesas de saúde glosadas. Teve oportunidade de fazê-lo durante a fiscalização, em sede de impugnação e de recurso voluntário e não o fez. Em razão do exposto, voto por manter as glosas referentes a esses profissionais.

Multa de Ofício Indevida e Inconstitucional

O defendente argumenta que a fiscalização insiste em demonstrar que a multa de ofício foi qualificada com base na Lei 9.430/96, Art. 44, § 1.º, e que, o Supremo Tribunal Federal já considerou a multa de ofício uma espécie de confisco determinando sua redução. Solicita que a multa de Ofício seja reduzida a patamares razoáveis, em torno de 20% a 30% sobre o valor do principal

No lançamento de ofício a multa a ser aplicada é estabelecida na legislação. Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade administrativa aplicá-la, não lhe competindo o exame da constitucionalidade das Leis, nem deixar de aplicá-las.

No que tange à multa, em que pese não seja tributo, mas sim penalidade que tem por fim coibir o cometimento de infrações, ainda que, hipoteticamente, fosse aplicável a

questão de confisco, não compete a esta instância administrativa sopesar a exigência tributária: se é ou não demasiada. Essa tarefa assiste ao Legislador.

No âmbito do Poder Executivo, deve a autoridade fiscalizadora apenas cumprir a determinação legal, de forma vinculada e obrigatória, aplicando o ordenamento vigente às infrações concretamente constatadas. Esse tema encontra-se sumulado nesta corte, vejamos a seguir:

Súmula CARF nº 2:

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

Apenas a título de ratificação, o STJ já se manifestou diversas vezes no sentido de que é legal a multa aplicada pelo Fisco, quando o contribuinte não apresenta documentos hábeis a afastar a infração.

Cabe destacar que a multa de ofício não se confunde com a multa de mora do art. 61, parágrafo 2º da Lei 9.430/96. Esta decorre do não pagamento no prazo do tributo. A multa de ofício é aplicada quando, em decorrência de fiscalização, é lavrado auto de infração, apurado o quantum devido e efetuado o lançamento de ofício. Inteligência do art. 44, da Lei nº 9.430 /96.

Sobre a qualificadora da multa, por estarem de acordo com meu posicionamento, adoto as razões de decidir da decisão de primeira instância, quais sejam:

31. Em que pese a defesa pretendida, a penalidade administrativa, ora questionada, foi regularmente instituída por lei, respeitando o princípio da reserva legal de que trata o art. 97, V, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

32. A multa de ofício está prevista no art. 44, da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

1 - 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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso 1 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 penas/idades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

33. Em caso de sonegação, fraude e conluio, traz a Lei nº 4.502/64 o seguinte comando:

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

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

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

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

*34. Conforme se observa nos dispositivos transcritos acima, na constatação de sonegação, fraude ou conluio, a multa de 75%, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, será aplicada em dobro, que é o que aconteceu no presente caso, **pois o Impugnante, segundo demonstrado pela fiscalização, com o evidente intuito de reduzir indevidamente o valor do imposto e obter vantagens indevidas mediante a restituição de impostos retidos anteriormente, utilizou recibos ideologicamente falsos para respaldar a dedução de despesas médicas na base de cálculo do Imposto de Renda, razão pela qual teria cometido, em tese, ilícito penal ao inserir elementos inexatos em sua declaração, modificando a verdade sobre fatos, reduzindo indevidamente o valor do imposto devido e elevando, artificialmente, o imposto a restituir.**(grifei)*

35. Por tal conduta, inclusive, a fiscalização emitiu Representação Fiscal Para Fins Penais, em cumprimento ao determinado na Portaria da Receita Federal do Brasil nº 665, de 2008.

*36. A inidoneidade dos recibos está demonstrada no Termo de Encerramento de fls. 53 a 59, o qual informa que os profissionais **Álvaro Eduardo França de Abreu e Sandro Luciano de Arruda estiveram sob ação fiscal pela Delegacia da Receita Federal de Londrina - DRF/LON, sendo concluído, ao final dos procedimentos, que os recibos emitidos por estes profissionais, no período de 01/01/02 a 31/12/06, são ideologicamente falsos e, por conseguinte, imprestáveis e ineficazes para a dedução da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física.**(grifei)*

*37. Para formalizar essa constatação, foram emitidos, pelo Delegado da DRF/LON, os **Atos Declaratórios Executivos nº 59 e 61**, de 13/10/08, vide fls. 31 e 32, nos termos do art. 238, inciso IX, da Portaria MF nº 95, de 30/04/95:(grifei)*

38. Cabe destacar que os Atos Declaratórios citados acima, apesar de declararem os recibos como sendo documentos

ideologicamente falsos, garantiu ao contribuinte o direito à dedução das despesas havidas com esses profissionais, caso comprovasse a efetiva prestação e o efetivo pagamento dos serviços (vide art. 2º dos Atos Declaratórios), porém, o impugnante não fez qualquer prova nesse sentido, instruindo sua defesa apenas com os recibos já apreciados pela fiscalização.(grifei)

40. Portanto, tem-se por correta a multa de ofício ora aplicada.

Diante do acima exposto voto por manter as multas aplicadas no auto de infração.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e negar provimento para manter as glosas de despesas médicas apuradas no auto de infração.

É como voto

(assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes