



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

**Processo n°** 11634.000059/2010-48  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2003-000.061 – Turma Extraordinária / 3ª Turma  
**Sessão de** 24 de abril de 2019  
**Matéria** IRPF - DESPESAS MÉDICAS  
**Recorrente** AIRTON SERGIO DINIZ  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

LANÇAMENTO. MOTIVAÇÃO.

Não cabe falar em ausência de motivação quando o lançamento foi constituído de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria e expõe de forma clara os motivos determinantes da autuação.

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.

SUMULA CARF N.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).

**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.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO. CRITÉRIO DE EQUIDADE. IMPOSSIBILIDADE.**

O patamar da multa de ofício qualificada é fixo e definido objetivamente pela lei, no percentual de 150%, não dando margem a considerações sobre a graduação da penalidade, o que impossibilita o julgador administrativo reduzi-la como medida de equidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(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 e Impugnação**

Trata o presente processo, de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física (auto de infração fls. 88 a 93), acrescido de multa de ofício qualificada e juros de mora, nos anos-calendário de 2004 a 2006. Por bem descreverem os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância, o qual transcrevo a seguir:

*1. Trata o processo do Auto de Infração de fls. 90 e 91, resultante de revisão das Declarações de Ajuste Anual - DAAs correspondentes aos exercícios de 2005, 2006 e 2007, anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, que exige R\$ 4.523,75 de imposto, R\$ 1.983,96 de juros de mora e R\$ 5.754,37 de multa proporcional, em virtude de glosa de deduções a título de despesas médicas.*

*2. Segundo o Termo de Encerramento de fls. 92 a 97, por falta de comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas, foram glosadas as seguintes deduções:*

<b>Ano-Calendário</b>	<b>Profissional</b>	<b>Valor (R\$)</b>
2004	João Evangelista de Mello Neto	5.950,00
2005	João Evangelista de Mello Neto	5.500,00
2006	Leonardo Dechant Brochado	5.000,00

3. O presente Termo de Encerramento também informa que as atividades do profissional João Evangelista de Mello Neto foram objeto de verificação fiscal, donde se concluiu que os recibos emitidos por este profissional são ideologicamente falsos, sendo, inclusive, emitido o Ato Declaratório Executivo nº 60, de 13/10/08, vide fl. 54.

4. A fiscalização informa, ainda, a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais, haja vista o contribuinte ter utilizado recibos (vide fls. 21 a 26) inidôneos para respaldar deduções de despesas médicas, reduzindo artificialmente e indevidamente o montante do imposto devido nos anos-calendário de 2004 e 2005, o que configura, em tese, crime contra a ordem tributária, definido pelo art. 1º, inciso IV, da Lei nº 8.137/90.

5. Cientificado do lançamento em 01/02/10, conforme Aviso de Recepção de fl. 101, o interessado ingressou com a impugnação tempestiva de fls. 103 a 117, em 02/03/10, alegando, em síntese, que:

a) decaiu o direito da Fazenda Pública de efetuar o lançamento em relação ao ano-calendário de 2004, pois somente foi cientificado da autuação em 01/02/10. Além do mais “não há que se falar, em nenhum momento, em dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, em virtude de [...] ter realmente efetuado o tratamento odontológico e ter realizado as despesas que estão consignadas nos recibos enviados à Secretaria da Receita Federal do Brasil.”;

b) não se conforma com a glosa das despesas referentes aos recibos declarados inidôneos, pois tais despesas encontram plena correspondência com os rendimentos oferecidos à tributação e com a documentação acostada ao procedimentos fiscal. “Se houve irregularidades, que estas sejam atribuídas ao profissional e não ao Impugnante, com a absurda multa de 150%.”;

c) “em nenhum momento nos autos constam as diligências que deveriam ser feitas [...]. Desse modo, a liquidez e certeza do crédito tributário não estão nos autos amplamente demonstrados, tornando ilíquido e incerto, pois não foram observados os requisitos essenciais a sua real constituição, conforme determinação de matéria tributável.”

d) em “se tratando do profissional Dr. Leonardo Dechandt Brochado, o Impugnante, assume o ônus, pelas explicações anteriormente dadas à fiscalização, ou seja, não sabe o porquê constou na declaração, pois nunca contratou este profissional à prestação de serviços junto a ele e familiares, inclusive, na cópia da declaração de posse do Impugnante, não constam despesas com este profissional.”

6. Diante dessas considerações, requer o Impugnante o acolhimento de sua impugnação, cancelando-se as alterações efetuadas em suas declarações de rendimentos.

**Acórdão de Primeira Instância**

Os membros da 6ª Turma da DRJ-CTA, por unanimidade de votos, acordaram considerar improcedente a impugnação parcial apresentada, mantendo-se o crédito tributário exigido, nos termos do Voto do Relator.

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

*Ano-calendário: 2004, 2005, 2006*

*MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.*

*Considera-se como não-impugnada a parte do lançamento em relação à qual o contribuinte não apresenta óbice.*

*DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO.*

*Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conta-se O prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*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*

*Credito Tributário Mantido*

Ressalte-se a existência de crédito tributário incontroverso (não foi questionado, pelo Impugnante, o valor glosado de R\$ 5.000,00, referente ao profissional Leonardo Dechant Brochado, ano-calendário de 2006).

**Recurso Voluntário**

Cientificado dessa decisão em 04/10/2010 (fl.150), o contribuinte interpôs em 03/11/2010 recurso voluntário (fls. 152 a 166), no qual alega, em síntese:

*Preliminarmente - Nota de Protesto.*

*Assim I. Julgadores, o que o Recorrente deseja nesta breve nota de protesto, reclama um julgamento atencioso e particularizado, fato comum nesse I. Conselho, e, mais ainda, que esta conduta fiscal seja refletida para não tratar indistintamente e sem provas as pessoas honestas como se fossem sonegadoras. Que haja humildade suficiente para esta auto-reflexão fiscal.*

*ARBITRARIEDADE DO AGENTE FISCAL NAS GLOSAS DAS  
DESPESAS MÉDICAS: FALTA DE MOTIVAÇÃO NA DECISÃO*

*No caso em comento, infelizmente, o agente fiscal, entenda-se o autuante e a 6ª Turma, não traçaram uma linha de fundamentação, sequer motivando sua (equivocada) decisão de glosar as despesas médicas com os profissionais que prestaram os serviços ao Recorrente. Em outras palavras, o Recorrente nem sabe os motivos que levaram o agente fiscal a ignorarem os recibos, as declarações e os pagamentos efetuados, uma vez que estão todos devidamente assinados e preenchidos pelas pessoas envolvidas.*

*A única argumentação da 6ª Turma, é que não houve a comprovação do efetivo pagamento.*

*Ora se quando do cumprimento da Intimação é levado a Agência da Receita Federal do domicílio do contribuinte, toda a documentação necessária., e se na própria intimação consta recibos originais e cópias, próprio obviamente que o funcionário da Receita Federal, os anexa no processo.*

*Portanto, esta afirmação da 6ª Turma, não merece prosperar. Lá estavam originais e cópias, isto com certeza.*

*I. Julgadores, é um enorme absurdo exigir que a comprovação dos gastos com despesas médicas seja feita tão-somente através de cópias de cheques, boletos ou ordens bancárias. Primeiro, porque não houve emissão de boletos ou ordens bancárias para o pagamento dos serviços prestados; segundo, porque cabe ao consumidor optar pelo pagamento em dinheiro ou em cheque, sendo que a primeira alternativa, como sabemos, é sempre a preferida ou até exigida pelos credores.*

*Nesse passo, o próprio artigo 80, § 1º, III, do RIR/99, expressamente citado no campo “enquadramento legal”, faculta (e não “obriga”) ao contribuinte, apenas na falta de documentação (que não é o caso, visto que a contribuinte apresentou os recibos e as declarações emitidos pelos profissionais), a indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.*

*Enfim, o que o artigo 8º, da Lei nº 9.250/95, e o artigo 80, do RIR/99 exigem é a comprovação da despesa, que é feita pelo recibo passado pelo recebedor dos honorários pagos, e não por qualquer outra forma. Exigir outras formas de prova consubstancia flagrante afronta ao princípio da legalidade, que, segundo dispõe o caput do art. 37, da Constituição Federal, é princípio norteador e de obrigatoria observância por parte da Administração Pública em geral.*

*Registre-se que, em realidade, comprova absolutamente nada realmente o efetivo pagamento, pois mesmo cheque nominal/ordem de pagamento/transferência eletrônicas saídos das contas dos pagadores e entrados nas contas do recebedores podem ter tido seus valores devolvidos “por fora”.*

*Assim, sem sentido, exigir-se comprovação de efetivo pagamento.*

*Destarte, com a ausência de uma justificção por parte do agente fiscal, percebe-se que a glosa das despesas médicas foi feita de modo arbitrário, injustificado, imotivado.*

*Acontece que, nos termos do artigo 145, §1º, da Carta Maior, a administração tributária deve, sempre, se pautar na lei e nos direitos fundamentais dos contribuintes, o que abrange, certamente, a ampla defesa, o contraditório e o due process of law. Ademais, no próprio conceito legal de TRIBUTO, estampado no artigo 3º do Codex Tributário, depreende-se que sua cobrança é feita mediante atividade administrativa plenamente vinculada, descartando, assim, medidas administrativas destituídas de qualquer fundamento, como se verifica no auto de infração em comento.*

*Desta forma, requer-se a anulação do auto de infração, em virtude da total falta de embasamento do agente fiscal ao desconsiderar os recibos, as declarações, apresentados pelo Recorrente.*

#### **POSSIBILIDADE DE OCORRÊNCIA ILEGAL E INCONSTITUCIONAL BIS IN IDEM; COBRANÇA SIMULTÂNEA DO IRPF DO PRESTADOR E DO TOMADOR DO SERVIÇO**

*Complementando a irregularidade do auto de infração, quanto à ausência de motivo que justificasse a glosa das despesas médicas, comprovadas suficientemente pelo Recorrente através de recibos, declarações, etc., a presente cobrança possivelmente também configure um bis in idem, ou seja, provavelmente a Receita Federal está cobrando o IRPF da Impugnante que já foi pago pelo profissional ligado ao presente caso.*

*Com efeito, em nenhum momento foi pesquisado e analisado pelo agente fiscal se o profissional envolvido declarou/pagou, ou não, o recebimento dos seus honorários/remunerações consignados nos recibos, tendo-se partido unilateral e diretamente para a presunção de que não houve a declaração nem o recolhimento do imposto de renda por parte daquele profissional.*

*Sendo assim, a análise deste auto de infração DEPENDE da verificação ajuste anual da declaração de prestada pelo profissional, a fim de ser checado se houve, ou não, a declaração das receitas (despesas para o Recorrente) aqui tratadas, ou ainda, se a declaração não existiu por mero motivo de isenção ou dedução legal.*

*Em caso afirmativo, estaria evidentemente constatada a ocorrência de um bis in idem, é dizer, de uma cobrança dupla por parte da Receita Federal sobre o mesmo fato gerador (pagamento dos honorários/remunerações). Tecnicamente, pode-se dizer que a declaração do profissional é causa incidental para o deslinde deste auto de infração.*

#### **AUSÊNCIA DE SOLIDARIEDADE ENTRE O RECORRENTE E OS PROFISSIONAIS DA SAÚDE**

*Caso não tenha havido a declaração dos honorários/remunerações por parte do profissional da saúde aqui envolvido, o Recorrente não pode ser responsabilizada como “devedor solidária” do Imposto de Renda devido por ele.*

*Ou seja, se após a verificação da declaração do profissional que assistiu o Recorrente e sua dependente e emitiu recibos dos honorários percebidos, a Receita Federal vir a apurar uma omissão destes rendimentos na declaração do mesmo, somente ele deverá responder por esta ausência, e não o Recorrente!*

**IDONEIDADE DAS DECLARAÇÕES, RECIBOS, APRESENTADOS: EFETIVA SUBMISSÃO DO RECORRENTE E DEPENDENTES ÀS INTERVENÇÕES MÉDICO/ODONTOLÓGICAS**

*O artigo 8º, da Lei nº 9.250/95, exige a comprovação de pagamento das despesas médicas, e não que essa comprovação se dê por essa ou aquela maneira, à exceção dos requisitos que devem ser preenchidos pelo recibo médico.*

*Em outras palavras, pela leitura de mencionado comando normativo, as deduções efetuadas na Declaração de Rendimentos deverão corresponder às despesas médicas pagas (“...pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas... ”), devidamente comprovadas. E a forma de comprovação do pagamento dessas despesas, segundo a Lei nº 9.250/95, é o recibo passado pelo profissional, e que, consoante disposto no art. 8º, §2º, III, deve conter os dados do emitente, com seu número de CPF/MF ou CNPJ/MF. E nenhum outro requisito!*

*Aliás, o próprio artigo 80, § 1º, III, do RIR/99, expressamente citado no auto de infração (campo “enquadramento legal”), faculta (e não “obriga”) ao contribuinte, apenas na falta de documentação (que não é o caso, visto que o Recorrente apresentou o relatório e os recibos emitidos pelo profissional).*

*Nessa esteira, o que o artigo 8º, da Lei nº 9.250/95, e o artigo 80, do RIR/99 exigem é a comprovação da despesa, que é feita pelo recibo passado pelo recebedor dos honorários pagos, e não por qualquer outra forma. Exigir outras formas de prova consubstancia flagrante afronta ao princípio da legalidade, que, segundo dispõe o caput do art. 37, da Constituição Federal, é princípio norteador e de obrigatoria observância por parte da Administração Pública em geral.*

*O que o Recorrente fez foi agir conforme a lei: para que pudesse descontar gastos tidos por necessários para a manutenção de sua vida, cuidou de providenciar os recibos médicos que pudessem comprovar o efetivo pagamento.*

*A comprovação e justificação das deduções foram devidamente realizadas pelo Recorrente, por meio de documentos hábeis e idôneos! não comprovou a suposta Em verdade, quem (e inexistente) inidoneidade da documentação apresentada foi à*

*fiscalização, motivo pelo qual tais documentos devem ser aceitos!*

*Enfim, não se mostra plausível exigir que a comprovação dos gastos com despesas médicas seja feita tão-somente através de cópias de cheques, boletos ou ordens bancárias. Primeiro, porque não houve emissão de boletos ou ordens bancárias para o pagamento dos serviços prestados; segundo, porque cabe ao cliente/paciente optar pelo pagamento em dinheiro ou em cheque, sendo que a primeira alternativa, como se sabe, é sempre a preferida ou até exigida pelos credores.*

*No acórdão, consta da existência do Ato Declaratório Executivo DRF/LON nº 61, de 13/10/2008, o qual declarou a inidoneidade de todos os recibos de tratamento odontológico emitidos pelo profissional João Evangelista de Mello Neto CPF nº 410.152.669 - 91.*

*- O profissional base dos serviços prestados ao recorrente, através dos AUTOS Nº 2006.70.13.002890-7/PR, foi absolvido, na qual O MM. Juízo Federal apregoa, em parte da sentença.*

*Portanto, a única dedução que se tem é que jamais o Fisco poderia glosar todos os recibos de todos os contribuintes, os quais foram devidamente preenchidos pelo profissional base da autuação e principalmente a do recorrente.*

#### **SUBSIDIARIAMENTE: EXCLUSÃO DA MULTA PUNITIVA PELA EQUIDADE**

*Na absurda hipótese de as glosas serem mantidas, o que se admite por mero exercício de raciocínio, o recorrente requer o afastamento da multa punitiva, uma vez que os serviços foram efetivamente prestados pelo profissional, houve os efetivos pagamentos, mas, talvez, por pura e íntima convicção fiscal, apenas não houve a necessária comprovação dos efetivos pagamentos.*

*Em suma, o que está acontecendo na presente demanda é a desconsideração das despesas médicas declaradas pela contribuinte, por questões exclusivamente formais, é dizer, porque o Recorrente não juntou documentos “pertinentes” que comprovassem os pagamentos.*

*É certo que a ninguém é dado o direito de escusar-se de suas responsabilidades tributárias alegando ignorância da lei (o artigo 108, §2º, do CTN é claro neste sentido). Entretanto, o Codex Tributário autoriza a exclusão ou diminuição da responsabilidade por infração, quando houver erro escusável por parte do contribuinte, como no caso em apreço (artigo 112).*

*Com efeito, o artigo 108, §2º, do CTN, dispõe que o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de TRIBUTO devido, deixando, a contrario sensu, totalmente aberta a possibilidade de a equidade dispensar o pagamento de MULTA (principalmente, as de caráter punitivo, com percentual de 150%).*

*Enfim, busca-se a equidade no caso em questão, no sentido de eliminar a cobrança da multa punitiva de 150% sobre as glosas efetuadas das despesas médicas ou, subsidiariamente, que a multa aplicada seja a de caráter moratório (de 20%), tendo em vista as considerações acima 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**

Em que pese o recorrente nomear um tópico em seu recurso como "preliminar", nele não estão contidas alegações referentes a inobservância do disposto nos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72. No tópico consta "nota de protesto" para que seja atendido o propósito maior da justiça e para que se tenha um julgamento atencioso e particularizado, princípios estes que norteiam os julgamentos deste conselho.

### **Mérito**

O recorrente insurge-se contra a decisão de primeiro grau, alegando em suma, ter direito às deduções de despesas com saúde e pede a exclusão/redução da qualificação da multa de ofício pela equidade.

### **Glosas de Despesas Médicas**

No tocante às glosas de despesas médicas, alega o recorrente, em síntese:

- Que não houve motivação e fundamentação para a glosa efetuada e que a única argumentação é que não houve a comprovação do efetivo pagamento.
- Que é um enorme absurdo exigir que a comprovação dos gastos com despesas médicas seja feita tão-somente através de cópias de cheques, boletos ou ordens bancárias.

- Que o próprio artigo 80, § 1º, III, do RIR/99, faculta (e não “obriga”) ao contribuinte, apenas na falta de documentação, a indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.
- Que o artigo 8º, da Lei nº 9.250/95, e o artigo 80, do RIR/99 exigem é a comprovação da despesa, que é feita pelo recibo passado pelo recebedor dos honorários pagos, e não por qualquer outra forma.
- Que consoante disposto no art. 8º, §2º, III, os recibos devem conter os dados do emitente, com seu número de CPF/MF ou CNPJ/MF, e nenhum outro requisito.
- Que a fiscalização não comprovou a suposta inidoneidade da documentação apresentada, motivo pelo qual tais documentos devem ser aceitos.

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 hospitalares, 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.*

Os mesmos dispositivos formam regulamentados e reproduzidos no 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).*

A fim de elidir a possibilidade de perpetuação de sonegação e fraude fiscal, nos termos do art. 66, do Decreto 9580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda), a legislação permite ao fisco exigir a apresentação de outros elementos de prova, possibilitando à autoridade tributária firmar seu convencimento, quanto à ocorrência do fato, com base na verdade material:

*Art. 66. As deduções ficam sujeitas à comprovação ou à justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).*

*§ 1º O sujeito passivo será intimado a apresentar, no prazo estabelecido na intimação, esclarecimentos ou documentos sobre inconsistências ou indícios de irregularidade fiscal detectados nas revisões de declarações, exceto quando a autoridade fiscal dispuser de elementos suficientes para a constituição do crédito tributário.*

*§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou de justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 5º).*

É que a autoridade tributária não está vinculada a um único meio de prova, pelo contrário, deve pautar seu convencimento a partir do conjunto probatório, expondo adequadamente os fundamentos legais e os motivos de sua decisão, com base nos elementos constantes dos autos.

Foi exatamente isso que ocorreu no presente caso, pois ao requerer a apresentação de comprovantes dos efetivos desembolsos, a fiscalização procurava elementos para poder tomar uma decisão segura sobre os fatos analisados.

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, bem como o art. 80 do RIR, estabelecem 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”.

Filio-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. 94 a 99, o qual informa:

*As atividades do profissional João Evangelista de Mello Neto 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 pelo profissional são inidôneos.*

Para formalizar essa constatação, foram emitidos, pelo Delegado da DRF/LON, os Ato Declaratórios Executivo n° 60, de 13/11/08, vide fl. 55, nos termos do art. 238, inciso IX, da Portaria MF n° 95, de 30/04/95, declarando tais documentos imprestáveis e ineficazes.

Tais fatos lançaram dúvidas à fiscalização quanto à idoneidade das despesas odontológicas de JOÃO EVANGELISTA DE MELLO NETO, razão pela qual solicitou as comprovações dos serviços prestados e do efetivo pagamento realizado. Desta forma, a autoridade fiscal agiu de forma correta, motivada e fundamentada ao exigir a comprovação dos efetivos pagamentos pelos serviços médicos contratados pelo recorrente.

Não cabe falar em ausência de motivação quando o lançamento foi constituído de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria e expõe de forma clara os motivos determinantes da autuação.

Sobre o assunto já se manifestou este conselho em diversos julgados. Cito aqui a título de exemplo a ementa de dois acórdãos que reproduzem este entendimento:

*Acórdão n° 2101001.842*

***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 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 justificção, 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.*

*Acórdão n° 2802001.988*

***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) 11634.000548/2008-85, 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. Peço licença para trazer aqui as conclusões exaradas no bojo do referido processo às fls. 5188 a 5193.

*Somente um formalismo exacerbado poderia admitir que simples recibos emitidos ao léu, com indícios veementes de falsidade, sejam suficientes para comprovar pagamentos realizados por dezenas de pessoas. O que se pode concluir de tudo o que se apurou ao longo do procedimento de fiscalização é a existência de fortes indícios de que as despesas deduzidas pelos contribuintes, com esteio nos recibos odontológicos emitidos por JOÃO EVANGELISTA DE MELLO NETO, não se fizeram acompanhar pela correspondente prestação dos serviços por parte desse profissional, justificando-se sua emissão tão-somente pelo fato de prestarem-se à dedução da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física por ocasião da declaração de ajuste anual.*

*Resta ainda mais evidenciada tal prática se atentarmos para o fato de que todos esses contribuintes não despenderam recursos financeiros, em montantes semelhantes, nos anos-calendário em questão, com outros profissionais de saúde (médicos, fisioterapeutas, etc), isso sem falar de outras despesas com profissionais liberais que não são dedutíveis da base de cálculo do IRPF anual (contador, advogado, etc).*

*Se não bastassem tais elementos probatórios, é importante recapitular os demais fatos de tal natureza coligidos no curso do procedimento fiscal:*

- *Inexistência de patrimônio ou de valores movimentados em contas bancárias que possam denunciar os rendimentos auferidos provenientes da prestação dos serviços a pessoas físicas;*
- *Inexistência de documentário fiscal relativo às despesas da atividade, aliado ao fato de as empresas apontadas como usuais fornecedoras negarem haver realizado vendas ao contribuinte;*
- *Inexistência de registros de funcionários, fato agravado pela conduta do fiscalizado de não fornecer seus nomes;*
- *Ausência de regular escrituração, com observância das formalidades legais, dos valores que compuseram suas receitas e despesas;*
- *Irregularidade cadastral perante a fiscalização de postura municipal, em vários anos-calendário;*
- *Consumo exíguo de energia elétrica em muitos meses em que declarou rendimentos recebidos de pessoas físicas;*
- *Inadimplência total dos valores apurados de imposto de renda da pessoa física nas declarações de ajuste anual.*

*Por todo o exposto, é patente a existência de consistentes indícios de que os serviços odontológicos não foram prestados pelo contribuinte JOÃO EVANGELISTA DE MELLO NETO, pelo que proponho que se dê, em face dos usuários de seus recibos ao longo dos anos-calendário ainda não abarcados pela decadência (artigo 173, inciso I, CTN), a instauração de procedimento administrativo de fiscalização, ou de revisão interna de declarações, com vistas à obtenção da comprovação do efetivo pagamento, vale dizer, do trânsito dos recursos financeiros, único meio factível de comprovação - ante a profusão de evidências aqui apontadas - da efetiva prestação dos serviços odontológicos, medida que implicará, destarte, o direito ao gozo do benefício fiscal da dedutibilidade dos pagamentos da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física.*

*A contrario sensu, restará tipificado o evidente intuito de fraude, capitulado no artigo 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, caracterizado pela emissão de recibos odontológicos ideologicamente falsos (sem a respectiva prestação dos serviços).*

*Ao final, em face da existência de indícios da prática de crime contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/90), cuja tipificação, contudo, não pode prescindir da constituição de ofício do crédito tributário, alerta para a necessidade de formulação de representação fiscal para fins penais, na forma da Portaria RFB nº 665/2008, por ocasião dos procedimentos fiscais a serem instaurados, ou já em curso, em face dos contribuintes que deduziram, em suas respectivas declarações de IRPF, pagamentos ao profissional objeto da presente ação fiscal.*

Por tudo aqui exposto, entendo que restou devidamente configurada a inidoneidade dos recibos emitidos por JOÃO EVANGELISTA DE MELLO NETO. Não sendo pertinente a alegação de que os recibos deveriam ser aceitos por falta de comprovação.

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, condições necessárias para usufruir do direito à dedução.

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).*

Desta forma, 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 todo o procedimento fiscal, em sede de impugnação e de recurso voluntário, mas não o fez. Contudo o recorrente limita-se a apresentar somente recibos, o que conforme a Súmula CARF no 40 impede a dedução a título de despesas médicas e enseja a qualificação da multa de ofício.

Em razão do exposto, voto por manter as glosas de despesas odontológicas não comprovadas.

**Bis In Idem e Solidariedade**

Aduz o recorrente que a presente cobrança possivelmente também configure um bis in idem, ou seja, a Receita Federal estaria cobrando o IRPF da Impugnante que já foi pago pelo profissional ligado ao presente caso.

Contudo, não há que se falar em bis in idem.

São contribuintes do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) as pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão.

A renda e os proventos de qualquer natureza percebidos no Brasil por residentes ou domiciliados no exterior ou a eles equiparados estão sujeitos ao imposto de acordo com as disposições legais pertinentes.

Já a dedução do imposto de Renda é uma quantia que pode ser abatida da base de cálculo durante a declaração. Conhecida também por despesas dedutíveis, a dedução pode reduzir o pagamento do imposto devido ou mesmo garantir a restituição.

No caso em questão temos duas situações:

1) Do recorrente, que auferiu rendimentos sujeitos ao imposto de renda e pleiteou deduções referentes aos serviços prestados pelo dentista afim de reduzir o valor do imposto que lhe é devido;

2) Do dentista, que estaria sujeito ao imposto de renda sobre os rendimentos supostamente auferidos pelo exercício de sua profissão.

Temos que ambos, estão sujeitos ao Imposto de Renda caso auferiram rendas de qualquer natureza, e que, a dedução prevista somente serve para diminuir o imposto devido do recorrente, não guardando nenhuma correlação em caso de glosa com bi-tributação, pois o que está sendo objeto de cobrança é o imposto incidente sobre a própria renda de quem foi glosado.

O imposto que está sendo cobrado na glosa, teve como fato gerador a própria renda auferida pelo recorrente, diferentemente do imposto do dentista, que origina-se na renda por ele percebida. Não há que se confundir as duas obrigações, que são totalmente diferentes.

Ademais, ainda que fosse o caso, não se verifica nos autos do processo 11634.000548/2008-85 nenhum pagamento de imposto efetuado por JOÃO EVANGELISTA DE MELLO NETO, conforme fls. 20 e 24.

Desta forma, incabível a alegação de Bis in idem.

Alega também o recorrente não poder ser responsabilizado como “devedor solidário” do Imposto de Renda devido pelo dentista.

Contudo, não há que se falar em solidariedade, pois o imposto que lhe está sendo cobrado no auto de infração incidiu sobre o seu próprio rendimento. Deixou-se de ter uma dedução a que legalmente não teria direito, portanto, cabível o pagamento do imposto devido na sua integralidade. Não foi objeto do lançamento o rendimento auferido pelo dentista, mas sim o restabelecimento por meio da glosa do montante do imposto devido sobre o rendimento do recorrente.

Além disso, como as prestações de serviços pelo dentista não foram confirmadas no processo 11634.000548/2008-85 mediante análise patrimonial, sequer houve lançamento em nome de JOÃO EVANGELISTA DE MELLO NETO, pois não restou comprovado que houve auferição de renda na prestação de serviços odontológicos pelo mesmo.

Diante do disposto, também não é devida a alegação de que houve solidariedade.

**Multa qualificada**

O recorrente requer o afastamento da multa punitiva, uma vez que alega que os serviços foram efetivamente prestados pelo profissional, que houve os efetivos pagamentos, mas, talvez, por pura e íntima convicção fiscal, apenas não houve a necessária comprovação dos efetivos pagamentos.

Pede a aplicação da equidade no caso em questão, no sentido de eliminar a cobrança da multa punitiva de 150% sobre as glosas efetuadas das despesas médicas ou, subsidiariamente, que a multa aplicada seja a de caráter moratório (de 20%), tendo em vista as considerações acima apresentadas.

Sobre o tema, cumpre apresentar os dispositivos legais que regulamentam a matéria (conforme legislação em vigor à época dos fatos):

*Lei nº 9.430/96*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

***II cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (grifei)***

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, assim definem:

*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, ou 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 artigos 71 e 72.*

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde se utilizando subterfúgios escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

Na aplicação da multa qualificada, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que demonstrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964 os quais o art. 44, II, da Lei 9.430 de 1995 faz remissão. É, pois, esta comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação da multa na sua forma qualificada. Ou seja, a autoridade lançadora deve observar os parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser aplicada quando houver convencimento do cometimento do crime (fraude ou sonegação mediante dolo) e a demonstração de todos os fatos, de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e o delito efetivamente praticado.

De acordo com o Termo de Encerramento, a multa foi qualificada em razão do contribuinte Airton Sérgio Diniz, utilizar-se de recibos considerados como inidôneos (ADE no 60 de 13/11/2008), para respaldar deduções de despesas médicas com o objetivo de reduzir, artificial e indevidamente, o montante do imposto devido nos anos-calendário 2004 e 2005, nos termos da Lei nº 9.430/96, em seu artigo 44, inciso II.

A Súmula Vinculante CARF nº 40 determina que 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.**

Tendo em vista que o recorrente não logrou êxito em comprovar a efetividade dos serviços prestados e o correspondente pagamento dos recibos considerados como inidôneos pela ADE nº 60, deve ser aplicada a qualificadora prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430.

Quanto ao pedido de aplicação do percentual de 20% de multa moratória pelo princípio da equidade, temos que o patamar da multa de ofício qualificada é fixo e definido objetivamente pela lei, no percentual de 150%, não dando margem a considerações sobre a

graduação da penalidade, o que impossibilita o julgador administrativo reduzi-la como medida de equidade. Não tem a autoridade administrativa autonomia para afastar imposição estabelecida na lei, cabendo somente a essa adequar o fato à norma e aplicar a regra legal prevista.

Colaciono aqui acórdão deste conselho sobre a matéria:

*Acórdão nº 2402007.114*

*DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. SUMULA 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).*

*LANÇAMENTO. MOTIVAÇÃO.*

*Não cabe falar em ausência de motivação quando o lançamento foi constituído de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria e expõe de forma clara os motivos determinantes da autuação.*

*ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.*

*No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.*

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO. CRITÉRIO DE EQUIDADE. IMPOSSIBILIDADE.*

*O patamar da multa de ofício qualificada é fixo e definido objetivamente pela lei, no percentual de 150%, não dando margem a considerações sobre a graduação da penalidade, o que impossibilita o julgador administrativo reduzi-la como medida de equidade.*

Ante ao exposto, voto por manter a qualificação da multa de 150% aplicada ao recorrente.

**Conclusão**

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso, para, no mérito, negar-lhe total provimento.

É como voto

(assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes