



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12448.727132/2011-73  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-005.279 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de julho de 2019  
**Recorrente** GLYCIA DE FREITAS MORAES  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007

DEDUÇÃO COM DESPESAS MÉDICAS.

Somente é passível de dedução da base de cálculo do Imposto de Renda as despesas médicas declaradas que atendam aos requisitos legais e cuja demonstração do efetivo pagamento e/ou prestação do serviço restarem confirmadas.

MULTA QUALIFICADA. MANUTENÇÃO.

Os percentuais das multas de ofício são estabelecidos em lei. A prática dolosa tendente a reduzir expressivamente o montante do imposto devido para evitar ou diferir o seu pagamento, bem como para a obtenção de restituições indevidas, enseja a incidência da multa qualificada

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Rorildo Barbosa Correia, Thiago Duca Amoni (Suplente convocado), Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente a conselheira Andréa de Moraes Chieregatto.

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 12448.727132/2011-73, em face do acórdão nº 12-48.000, julgado pela 18ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (DRJ/RJI), em sessão realizada em 05 de julho de 2012, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“Contra a Contribuinte em epígrafe foi lavrado o Auto de Infração de fls.55 a 60, em virtude da apuração da seguinte infração:

1)DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS – redução indevida da base de cálculo com despesas médicas, pleiteadas indevidamente, conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 53 e 54) , nos anos-calendário de 2006 e 2007. Enquadramento legal: art.11,§3º do decreto-Lei nº5844/43 e Arts. 73 e 80 do RIR/99.

Sobre o imposto apurado, no valor de R\$ 19.800,00, foram aplicados multa de 150% e juros de mora regulamentares, com fulcro nos dispositivos legais de fl. 59, perfazendo um total de R\$56.641,86.

Às fls. 61 a 63 consta cópia da Representação Fiscal para Fins Penais contida no processo nº 12448727133/201118.

De acordo com o Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls 16 e 17) foi encaminhado ao endereço da contribuinte o Termo de Início de Procedimento Fiscal (lavrado em 15/04/2011) sob o amparo do Registro de Procedimento Fiscal – Diligência nº 07.1.08.002011017584, no qual foi solicitado que a interessada comparecesse às 14 horas do dia 26/04/2011 no prédio do Ministério da Fazenda para apresentar dentre outros documentos os comprovantes, originais e cópias, e comprovação do efetivo pagamento, de todas as deduções pleiteadas nas declarações do IRPF anos-calendário 2006 e 2007 tais como despesas médicas do declarante e dos dependentes nos valores de R\$38.847,71 e R\$39.959,28.

Na hora marcada a interessada compareceu e apresentou comprovantes referentes aos valores declarados. No entanto, quanto às despesas médicas declaradas em favor do psicólogo Marcelo de Araújo Castagnaro, a contribuinte declarou nunca ter tido consultas ou efetuado pagamentos em seu favor. Segundo o Termo de Constatação, declarou também que o psicólogo emitiu recibos gratuitamente, para que a contribuinte pudesse incluí-los em suas deduções ao imposto de renda.

Diante do ocorrido foi convertido o procedimento de Diligência em procedimento de Fiscalização no qual constatou-se que nos anos-calendário de 2006 e 2007 o montante de R\$72000,00 correspondeu a despesa realizada, devendo ser tributado.

Conforme Termo de Constatação, a multa qualificada foi aplicada tendo em vista que a interessada declarou valores referentes às despesa médicas que nunca foram incorridas, tendo apresentado recibos falsos após intimada a comprová-las.

A multa foi lançada com base na Lei nº 9430/96 e lavrada Representação Fiscal para Fins Penais, conforme estabelece o art.83 da Lei nº 9430/96, Portaria SRF nº 326/2005 e Portaria RFB nº 2439/2010.

A contribuinte tomou ciência do auto de infração e dos termos em 30 de maio de 2011, conforme aviso de recebimento de fl.65.

Em seis de dezembro de 2011, o advogado da contribuinte em resposta ao solicitado pela unidade preparadora, apresentou cópia do recibo de entrega da impugnação, uma vez que a petição anexada às fls. 70 a 76 não tinha o carimbo de recepção.

Conforme despacho do CACCENPFCIDADAODRFRJ1, a petição foi apresentada em 29 de junho de 2011 (fls.91 e 93) dentro do prazo legal.

O procurador da interessada alega em síntese que:

- a) a impugnante é mãe e dedicada profissional médica da área pública e desenvolve um relevante trabalho no INCA;
- b) compareceu no horário de 14h conforme solicitado pelo Fisco;
- c) o termo de intimação se refere a uma plêiade de ameaças de cometimento de crimes diversos contra a ordem tributária mas deixa de advertir que o ordenamento constitucional assegura o direito a não autoincriminação;
- d) o termo não menciona que lhe era facultado a presença de advogado em tais esclarecimentos;
- e) afirma que foi submetida a um extenuante interrogatório que durou mais de quatro horas, e ao final lavrado o termo de esclarecimentos;
- f) estranhamente, não se sabe o que motivou a necessidade de tais esclarecimentos; assim como também nem sequer se pode imaginar que perguntas foram feitas;
- g) defende que foi forjada uma declaração que foi até assinada pela impugnante sem maior atenção, motivada pelo cansaço e pela pressa em atender compromissos profissionais prejudicados pelo método policiaresco ilegalmente empregado pela autoridade fiscal;
- h) faltou motivação para que tais esclarecimentos fossem prestados, já que em nenhum momento houve qualquer justificativa para tal necessidade;
- i) ao que parece o termo contém uma passagem falsa;
- j) em nenhum momento a impugnante fez declaração de qualquer natureza acerca de que teria recebido gratuitamente recibos “falsos” de quem quer que fosse;
- k) todas as despesas dedutíveis lançadas em sua declaração estão amparadas em documentos idôneos e no caso em questão as despesas foram pagas em dinheiro ao longo dos respectivos anos-calendário;
- l) o fiscal não revelou as perguntas feitas e que o franquear a palavra a impugnante após ser registrado uma suposta declaração em um parágrafo anterior;
- m) o termo seria nulo de pleno direito, e caso a impugnante seja prejudicada por este documento ideologicamente falso, tomará as medidas administrativas e judiciais aplicáveis à espécie;
- n) o auto de infração foi motivado pela declaração de que um médico forneceu a impugnante gratuitamente recibos para fins de supressão de tributo de terceiros, gerando inclusive representação fiscal para fins penais que quer atribuir a uma médica séria e respeitada a prática de um suposto crime;
- o) o presente processo poderá corrigir a grave violência, e restabelecer a Justiça e a idoneidade fiscal da impugnante;

- p) é uma pessoa de posses, cujo patrimônio e rendimentos anuais já indicam absoluta falta de motivação para a supressão de um tributo cujo valor é irrelevante frente aos ganhos obtidos por ela e também em face do tributo recolhido ao erário nos anos-calendário referidos;
- q) as despesas foram pagas em dinheiro, e como se trata de prestação de serviço de psicólogo, e mesmo considerando-se o sigilo fiscal, seria uma grave violação da intimidade da impugnante de sua família provar a prestação dos serviços com fichas médicas, prontuários ou qualquer documento desta natureza;
- r) mesmo assim, a impugnante apresenta declaração firmada pelo Dr. Marcelo de Araújo Castagnaro, na qual afirma que, prestou os serviços e recebeu por eles;
- s) a falta de motivação para a desqualificação dos recibos apresentados e a declaração prestada pelo psicólogo como medida a provar a despesa em seu binômio dispêndio efetividade desqualificam o auto de infração;
- t) a autoridade fiscal não cumpriu com o mister que lhe é imposto pelo art. 142 do CTN de provar a ocorrência do fato gerador;
- u) a obrigação tributária origina-se ex lege, sendo irrelevante para fins fiscais uma “confissão” do contribuinte, pois confissão não cria obrigação tributária;
- v) a fiscalização presumiu a ocorrência do fato gerador com base em uma declaração que ainda que fosse verdadeira deveria ter sido comprovada pela autoridade fiscal através de circularização do emitente do recibo;
- w) a autoridade ignorou que um simples cruzamento de informações poderia mostrar, por exemplo, uma omissão de receitas por parte do emitente ou não, poderia comprovar que o emitente recebeu sim os respectivos valores;
- x) além dos recibos foi juntada declaração firmada pelo emitente de que os serviços foram prestados e os valores recebidos;
- y) menciona que ou existe fraude associada geralmente a escritórios de contabilidade ou de profissionais liberais que vendem recibos;
- z) achar que uma pessoa com situação patrimonial absolutamente favorável, médica de sucesso profissional e financeiro indiscutível, possa ter recorrido a um “esquema” com o intuito de pagar menos imposto é menos trabalhoso para a fiscalização;
- aa) menciona doutrina de Geraldo Ataliba., Paulo Barros de Carvalho, Luciano Amaro em sua defesa;
- bb) o único elemento de prova é o termo de esclarecimentos;
- cc) ad argumentandum tantum, ainda que prevaleça o crédito tributário lançado, o que se admite apenas em função do Princípio da Eventualidade, não pode prosperar a qualificação da multa, pois a declaração do médico de que os serviços foram prestados e os valores lançados por ele recebidos desqualifica o conjunto fático sobre o qual foi lançado o crédito tributário e a penalidade qualificada;
- dd) na hipótese da aplicação da penalidade o princípio da legalidade assume a necessária acepção da tipicidade;
- ee) a imposição de penalidade não admite interpretação extensiva ou ampliativa, devendo observar que a dúvida beneficia o contribuinte;
- ff) a impugnante não utilizou documento falso, e nega veemente ter feito qualquer declaração nesse sentido, aliado ao fato de que há prova de que os serviços foram

prestados e as despesas efetivamente pagas, ainda que por argumentação seja mantida a glosa de despesas, roga pelo cancelamento da multa qualificada.”

A DRJ de origem entendeu pela procedência do lançamento realizado, mantendo na integralidade o débito tributário. A contribuinte, inconformada com o resultado do julgamento, apresentou recurso voluntário, às fls. 123/129, reiterando as alegações expostas em impugnação.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Conforme relatado, de acordo com o Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls 16 e 17) foi encaminhado ao endereço da contribuinte o Termo de Início de Procedimento Fiscal (lavrado em 15/04/2011) sob o amparo do Registro de Procedimento Fiscal – Diligência nº 07.1.08.002011017584, no qual foi solicitado que a interessada comparecesse às 14 horas do dia 26/04/2011 no prédio do Ministério da Fazenda para apresentar dentre outros documentos os comprovantes, originais e cópias, e comprovação do efetivo pagamento, de todas as deduções pleiteadas nas declarações do IRPF anos-calendário 2006 e 2007 tais como despesas médicas do declarante e dos dependentes nos valores de R\$38.847,71 e R\$39.959,28.

Na hora marcada a interessada compareceu e apresentou comprovantes referentes aos valores declarados. No entanto, quanto às despesas médicas declaradas em favor do psicólogo Marcelo de Araújo Castagnaro, a contribuinte declarou nunca ter tido consultas ou efetuado pagamentos em seu favor. Segundo o Termo de Constatação, declarou também que o psicólogo emitiu recibos gratuitamente, para que a contribuinte pudesse incluí-los em suas deduções ao imposto de renda.

Diante do ocorrido foi convertido o procedimento de Diligência em procedimento de Fiscalização no qual constatou-se que nos anos-calendário de 2006 e 2007 o montante de R\$72.000,00 correspondeu a despesa realizada, devendo ser tributado.

Assim, conforme Termo de Constatação, a multa qualificada foi aplicada tendo em vista que a interessada declarou valores referentes às despesas médicas que nunca foram incorridas, tendo apresentado recibos falsos após intimada a comprová-las.

Para que seja possível a dedução pretendida pela contribuinte, necessário que seja observado o disposto no art. 80, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto n.º 3.000/1999, vigente à época, sendo a matriz legal a Lei n.º 9.250/95, art. 8º, inc. II, alínea “a”:

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e 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;

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).

O RIR/99, vigente à época dos fatos geradores, ainda traz a necessidade da comprovação de todas as deduções da base de cálculo do imposto em seu art. 73, §1º.

Resta nítido, portanto, a necessidade de comprovação prevista em legislação para que a contribuinte possa se aproveitar das deduções das despesas médicas na declaração, pois estes restringem-se aos pagamentos efetuados pela contribuinte, relativo ao seu tratamento ou de seus dependentes.

Considerando que a legislação tributária prevê a possibilidade de o contribuinte ser chamado a comprovar ou justificar suas alegações (deslocamento do ônus probatório), cabe a este trazer elementos que comprovem o direito alegado.

Diante disso, a Fiscalização exigiu que a contribuinte demonstrasse o efetivo pagamento de todas as despesas declaradas, o que restou, contudo, sem qualquer comprovação.

Ademais, a contribuinte, ora recorrente, utilizou-se de recibos os quais ela própria refere que os serviços não foram prestados pelo psicólogo Marcelo de Araújo Castagnaro, afirmando, também, não ter ela pago tais valores (em um total de R\$ 72.000,00) ao referido profissional, que teria supostamente lhe fornecido os recibos gratuitamente.

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

O art. 80, §1º, III, do RIR/99, prevê que a dedutibilidade das despesas médicas está condicionada à especificação e comprovação dos pagamentos efetuados. A tônica do dispositivo legal, repete-se, é a especificação e a comprovação dos pagamentos.

Desse modo, diante da utilização de recibos emitidos por profissional onde a própria contribuinte reconhece a inexistência da prestação de serviços e de qualquer pagamento, verifica-se que foi válida a exigência da comprovação do efetivo pagamento destas despesas médicas.

Assim, estando demonstrado o intuito de fraude por parte da contribuinte, diante da dedução indevida de despesas médicas, por meio de recibos cuja veracidade foi pela própria contribuinte afastada, inviável a dedução das referidas despesas médicas, ensejando, ainda, a qualificação da multa.

### **Qualificação da multa.**

Com relação à multa no patamar de 150%, a qual é exigida em relação a glosa de despesas médicas referente a recibos emitidos por profissional no qual a contribuinte declarou a inexistência de prestação de serviços e de pagamento, verifica-se a aplicação da multa deve se dar em percentual duplicado, pois a legislação estabelece que a qualificação da multa se dá quando ficar evidente a sonegação, fraude ou conluio, nos termos do art. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64 e art. 44 da Lei n.º 9.430/96 (com redação dada pela Lei n.º 11.488/07):

#### Lei n.º 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

#### Lei n.º 4.502/64

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

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

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

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

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

Já a Lei nº 8.137/1990 dispõe que:

“Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou a contribuição social e qualquer acessório mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.

Art. 2º. Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre as rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo [...]”

No caso em tela, necessário observar o intuito de fraude, pois, a contribuinte apresenta em sua declaração despesas médicas que, além de não comprovar o pagamento ou a efetiva prestação do serviço, admite que tais recibos foram fornecidos sem qualquer pagamento de valores ao profissional, afirmando que inexistiu prestação de serviços, ou seja, pretendeu a contribuinte, por meio de ação ardilosa, reduzir a base de cálculo do imposto. Dessa forma, deve ser mantida a qualificação da multa, sendo essa no percentual de 150%.

### **Conclusão.**

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator