



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15540.720126/2019-82
ACÓRDÃO	2101-003.894 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ADEMIR MARTINS DE OLIVEIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2015, 2016, 2017, 2018

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. SÚMULA CARF 180.

Nos termos da Súmula CARF nº 180, para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de a fiscalização exigir elementos comprobatórios adicionais.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas pelo CARF ou pelos tribunais judiciais, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se estendem a outras ocorrências, senão aquela objeto da decisão.

PENALIDADES. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Demonstrada a intenção deliberada em inserir informações inverídicas em declaração de ajuste anual, com o objetivo de impedir o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, além de ação dolosa tendente a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, aplicável a multa qualificada.

RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICÁVEL. LEI Nº. 14.689/2023.

Verificada a consistência dos argumentos que determinaram a aplicação da multa qualificada, necessária a observação de alteração legislativa que modifica a redação do comando legal. Assim, aplica-se o instituto da retroatividade benigna relativamente à multa de ofício qualificada, que deverá ser recalculada com base no percentual reduzido de 100% (cem por cento).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Debora Fófano dos Santos, Luciana Costa Loureiro Solar (substituto[a] integral), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 391/402) interposto por ADEMIR MARTINS DE OLIVEIRA em face do Acórdão nº. 12-117.302 (e-fls. 370/383), proferido pela 19ª Turma da DRJ/RJO, em 19/06/2020, que julgou a Impugnação improcedente, mantendo a exigência do crédito tributário.

Em sua origem, o Auto de Infração foi lavrado para lançamento de crédito tributário Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF suplementar, referente aos exercícios de 2015 a 2018, devidamente atualizados e acrescidos de multa qualificada, no percentual de 150%, em razão da seguinte infração: Dedução indevida de despesas médicas.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, constam na DIRPF apresentadas pelo contribuinte valores que teriam sido pagos a Cristiane Francisco, MC Empreendimentos Médicos S/C Ltda. e HCM Serviços de Tomografia Ltda. Além de ter intimado o sujeito passivo a apresentar documentos comprobatórios das deduções, também foram realizadas circularizações junto aos prestadores, como se vê pelo resumo feito pela decisão de piso:

A Fiscalização emitiu, em março de 2019, o Termo de Intimação nº 079 de fls. 61/62, por meio do qual o contribuinte foi intimado a apresentar documentos

relacionados às informações prestadas nas declarações relativas aos exercícios de 2016 a 2018, dentre eles os comprovantes originais de despesas médicas. Em resposta, o contribuinte se manifestou à fl. 132 e apresentou os documentos de fls. 134 a 228.

A autoridade fiscal efetuou circularizações junto aos prestadores Cristiane Francisco (fl. 247), MC Empreendimentos Médicos S/C Ltda. e HCM Serviços de Tomografia Ltda. com o intuito de confirmar a prestação de serviços bem como os pagamentos informados pelo contribuinte em suas declarações de rendimentos dos exercícios de 2015 a 2018.

A prestadora Cristiane Francisco se manifestou às fls. 258 a 263, afirmando que jamais emitiu os recibos de fls. 255 e 256 apresentados pelo contribuinte como referentes a supostos serviços prestados ao próprio e a sua dependente Wanda de Oliveira. Afirmou que todo o serviço era tratado diretamente com a clínica, e não com a profissional, e que, portanto, jamais recebeu quaisquer valores diretamente de seus pacientes. Afirmou ainda que trabalhou naquele estabelecimento somente nos anos de 2011 e 2012 e que não reconhecia os recibos, a assinatura, tampouco o padrão de carimbo profissional aposto nos documentos, uma vez que nunca foi seu padrão de carimbo incluir o número de seu CPF.

Na sequência, o contribuinte foi cientificado da resposta da prestadora e intimado a prestar os devidos esclarecimentos, conforme Termo de fl. 246. Todavia, o contribuinte não se manifestou no curso da ação fiscal, conforme afirmou a própria autoridade autuante na fl. 17 do Termo de Verificação Fiscal.

Com relação aos prestadores MC Empreendimentos Médicos S/C Ltda. e HCM Serviços de Tomografia Ltda., em resposta às diligências empreendidas pela Fiscalização, **ambas as pessoas jurídicas afirmaram que houve prestação de serviços ao contribuinte e a sua dependente, mas em valores muito inferiores ao informado pelo interessado, conforme especificado nas fls. 231 a 238 e 296 a 321. Afirmaram que o contribuinte trabalhava na contabilidade das referidas empresas e, por isso, tinha acesso ao sistema de emissão de nota fiscal e entrega de declarações ao Fisco. Além disso, informaram que as notas fiscais apresentadas não correspondiam aos valores dos serviços prestados e que muitas delas haviam sido emitidas fora dos horários de expediente. Concluiu que os documentos eram inidôneos por conta de seus valores.**

Na sequência, **o contribuinte foi cientificado da resposta das referidas pessoas jurídicas e intimado a comprovar o efetivo pagamento das despesas alegadas mediante cópias de cheques, ordens de pagamento, extratos bancários ou de cartões de crédito e, no caso de pagamentos em espécie, identificação de saques bancários relacionados aos recibos (fls. 229/230 e 294). O contribuinte se manifestou às fls. 239 a 244 e 322 a 330, afirmando que os esclarecimentos das empresas haviam lhe atribuído fatos típicos de crime e que ingressara com ações junto ao Poder Judiciário requerendo indenização por danos morais em**

decorrência de calúnia. Afirmou que para emissão de notas fiscais seria preciso login e senha que eram de conhecimento exclusivo das empresas.

Em razão das irregularidades apuradas, a Fiscalização elaborou o Termo de Verificação Fiscal de fls. 16 a 23 e lavrou o auto de infração de fls. 04 a 15, com a descrição da infração de dedução indevida de despesas médicas nos anos de 2014 a 2017. Diante da conduta reiterada do contribuinte em declarar valores consideráveis de despesas médicas de quatro anos consecutivos sem a devida comprovação dos efetivos pagamentos, bem como em razão do teor das respostas dos prestadores de serviços às diligências efetuadas pela autoridade fiscal, efetuou-se a qualificação da multa de ofício aplicada no lançamento e o correspondente processo de Representação Fiscal para Fins Penais nº 15540.720127/2019027. (grifos acrescidos)

Tendo sido devidamente cientificado do auto de infração em 18/11/2019 (e-fl. 350), o contribuinte apresentou sua Impugnação (e-fls. 355/366), com os argumentos sintetizados pelo Relatório do r. acórdão:

- cumpriu todas as exigências da Receita Federal, com a competente juntada de documentação hábil e idônea que comprovaram os pagamentos;
- efetuou os pagamentos em espécie, pois tem contrato de prestação de serviços com a MC EMPREENDIMENTOS MÉDICOS SC LTDA desde 01/03/1999 e com a HCM SERVIÇOS DE TOMOGRAFIA LTDA ME desde 09/04/2010, valendo ressaltar que recebia em espécie e efetuava os pagamentos das despesas também em espécie;
- devido ao tratamento médico e a relação de prestador de serviço com as empresas retro referidas, por várias vezes seus honorários como técnico em contabilidade eram abatidos pelas empresas para o pagamento das despesas médicas;
- juntou todas as cópias dos extratos bancários que comprovam vários saques ao longo do ano para a complementação das despesas médicas, realizados parte com abatimento nos honorários contábeis e parte em espécie;
- os comprovantes juntados por este impugnante não apresentam quaisquer tipos de irregularidade capaz gerar condenação ao pagamento de multa;
- a HCM SERVIÇOS DE TOMOGRAFIA LTDA está no Simples Nacional, ou seja, não tem DMED, pois já estão embutidos. Em relação à MC EMPREENDIMENTOS MÉDICOS S/C LTDA, esclarece mais uma vez este impugnante que todas as notas fiscais foram lançadas na DMED e todos os impostos devidamente pagos;
- caberia aos fiscais ter fiscalizado nas empresas acima os recolhimentos destes impostos e verificar se são ou não compatíveis, pois em uma simples análise, pode-se perceber que ainda que fosse verdade que este impugnante tenha falsificado as notas, o mesmo não teria poder de recolher todos os impostos sobre as mesmas;

- este impugnante foi apenas um prestador de serviços das empresas epigrafadas que usufruiu - juntamente com sua esposa - dos serviços médicos, com o recebimento das respectivas notas fiscais, tendo prestado contas ao fisco; e
- a Receita Federal está extrapolando as exigências legais, uma vez que aplicou multa sob alegação de descumprimento de regra que não foi recepcionada pela legislação pertinente, isso sem contar a afirmação e comprovação de que este impugnante realizou os respectivos pagamentos através de abatimento de honorários contábeis e complementados em espécie, conforme contratos e extratos bancários anexos.

Sobreveio o julgamento da Impugnação e foi proferido o Acórdão nº. 12-117.302 (e-fls. 370/383), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2015, 2016, 2017, 2018

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. EFETIVO PAGAMENTO.

É passível de dedução da base de cálculo do Imposto de Renda apenas a despesa médica declarada e devidamente comprovada por documentação hábil e idônea. Deve ser mantida integralmente glosa da despesa cuja demonstração do efetivo pagamento, bem como da efetiva prestação do serviço, não restou comprovada, quando o contribuinte foi instado a fazê-lo, sobretudo em circunstância em que os prestadores negaram a existência dos valores pleiteados pelo contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PRESENÇA DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS.

Presentes os pressupostos legais de qualificação da multa de ofício, correta sua imposição.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A intimação do resultado do julgamento foi encaminhada ao sujeito passivo pela via postal, e recebida em seu endereço em 03/12/2020, conforme Aviso de Recebimento (e-fls. 388).

Em 22/12/2020, foi protocolado o Recurso Voluntário (e-fls. 391/402), reiterando os argumentos trazidos em sede de Impugnação. Alega que teria apresentado a comprovação de que os serviços teriam sido prestados; que as empresas teriam lhe acusado de emissão de notas fiscais falsas, razão pela qual teria apresentado ações judiciais cabíveis. Preliminarmente, alega que deveriam ser feitos os confrontos das suas declarações com as declarações das empresas e dos sócios das empresas, reafirma que teriam sido recolhido tributos pelas empresas e caberia à fiscalização promover a fiscalização nas empresas e seus sócios. Cita decisões administrativas e notícias de decisões judiciais em processos de terceiros para embasar o argumento de que a fiscalização não pode glosar despesas médicas sem motivos concretos; sustenta que os recibos apresentados cumprem as exigências da RFB e requer o cancelamento da autuação.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE E DELIMITAÇÃO DA LIDE

O Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72. Portanto, deve ser conhecido.

Cumpre esclarecer que as glosas referentes à odontóloga Cristiane Francisco não integram o objeto do presente recurso e nem foram questionadas na Impugnação, como destacou a decisão de piso:

Com relação à prestadora Cristiane Francisco, o contribuinte apresentou os recibos de fls. 255 e 256 a fim de comprovar as alegadas despesas médicas relativas aos anos de 2014 (R\$23.670,00) e 2015 (R\$3.420,00). Todavia, em procedimento de diligência fiscal junto à dentista (fl. 247), esta informou que somente havia trabalhado na clínica constante dos recibos nos anos de 2011 e 2012 e que o serviço era tratado diretamente com a clínica, e não com a profissional. Concluiu que jamais recebeu quaisquer valores diretamente do contribuinte ou de sua dependente nos anos de 2014 e 2015, e que não reconhecia os recibos, a assinatura, tampouco o padrão de carimbo profissional apostado nos documentos, uma vez que nunca foi seu padrão de carimbo incluir o número de seu CPF (fls. 258/263).

Intimado pela Fiscalização para se manifestar acerca da resposta dada pela profissional (fl. 246), o contribuinte silenciou-se, conforme afirmou a autoridade autuante no Termo de Verificação Fiscal à fl. 17. Na impugnação, mais uma vez, o interessado não apresentou qualquer justificativa a contrapor as informações dadas pela dentista de que não reconhecia a veracidade dos recibos apresentados pelo mesmo.

Portanto, em vista das informações prestadas pela profissional, sobretudo às fls. 258/263, entendo que os recibos constantes dos autos não representam elementos de prova hábeis e idôneos a justificar as pleiteadas despesas médicas do contribuinte e de sua dependente. Ressalte-se que o contribuinte, ciente da manifestação da dentista, não apresentou qualquer justificativa ao longo do

procedimento fiscal, tampouco na impugnação. Logo, com base no Princípio da Livre Convicção na Apreciação da Prova, conclui-se que os recibos de fls. 255 e 256 são insuficientes à comprovação da despesa, devendo ser mantida a glosa efetuada pela Fiscalização.

O debate cinge-se, portanto, às glosas referentes às empresas MC Empreendimentos Médicos S/C Ltda. e HCM Serviços de Tomografia Ltda.

Antes da análise propriamente do recurso, cumpre pontuar, que as decisões administrativas e judiciais que a recorrente trouxe ao recurso são desprovidas da natureza de normas complementares e não vinculam decisões deste Conselho, sendo opostas somente às partes e de acordo com as características específicas e contextuais dos casos julgados e procedimentos de onde se originaram. Embora o Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966) considere as decisões de órgãos colegiados como normas complementares à legislação tributária, tal inclusão se subordina à existência de lei que confira a essas decisões eficácia normativa. Como inexistente, até o presente momento, lei que atribua a efetividade de regra geral a essas decisões, tais acórdãos têm sua eficácia restrita às partes do processo, não produzindo efeitos em outras lides, ainda que de natureza similar à hipótese julgada.

2 DAS DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS

A questão em debate é a suficiência probatória dos documentos apresentados pelo recorrente para amparar a dedução de despesas médicas das empresas MC Empreendimentos Médicos S/C Ltda. e HCM Serviços de Tomografia Ltda. nas suas Declarações de Ajuste Anual.

O direito à dedução de despesas médicas está previsto no art. 8º, II, "a", da Lei nº 9.250/95 e regulamentado nos arts. 73 e 80 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99 vigente à época dos fatos). O art. 80, § 1º, III, exige que os pagamentos sejam "especificados e comprovados", com indicação do nome, endereço e número de inscrição no CPF do prestador. O art. 73, por sua vez, dispõe que "todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora".

A Fiscalização, com amparo no art. 73 do RIR/1999, expediu a Intimação Fiscal para que o sujeito passivo comprovasse o efetivo pagamento das despesas declaradas.

Em resposta à intimação, o contribuinte informou que os valores foram pagos em espécie. Foram apresentados extratos bancários que não evidenciaram saques em datas e valores compatíveis. O contribuinte não juntou nenhum outro documento que corroborasse a transferência efetiva dos recursos às empresas. Afirmou que, como prestava serviços de contador para as empresas, parte dos pagamentos teria sido feita com descontos em seus honorários. Porém, não há documentos que amparem tais afirmações. Deixou, portanto, de atender à exigência legitimamente formulada pela Fiscalização.

A situação do recorrente ficou agravada pelas respostas dadas pelas empresas à fiscalização. Como destacou a decisão de piso:

Com relação aos prestadores MC Empreendimentos Médicos S/C Ltda. e HCM Serviços de Tomografia Ltda., o contribuinte apresentou as notas fiscais de fls. 135 a 228. **Contudo, em procedimento de diligência efetuado pela Fiscalização junto às referidas pessoas jurídicas, ambas afirmaram que houve prestação de serviços ao contribuinte e a sua dependente em valores muito inferiores ao informado pelo interessado, conforme especificado nas fls. 231 a 238 e 296 a 321. Afirmaram que o contribuinte trabalhava na contabilidade das referidas empresas e, por isso, tinha acesso ao sistema de emissão de nota fiscal e entrega de declarações ao Fisco. Além disso, informaram que as notas fiscais apresentadas não correspondiam aos valores dos serviços prestados e que muitas delas haviam sido emitidas fora dos horários de expediente. Concluiu que os documentos eram inidôneos por conta de seus valores .**

O contribuinte foi cientificado da diligência efetuada pelo agente fiscal e alegou que havia ajuizado ação em face das empresas pelo fato de as mesmas terem imputado a ele fatos que configuravam crime (fls. 239 a 244 e 322 a 330). Nesse aspecto, cabe esclarecer que o fato de o contribuinte haver ingressado em Juízo contra as prestadoras não o socorre em nada acerca da efetiva comprovação dos alegados pagamentos efetuados àquelas empresas.

(...)

Em resposta às intimações efetuadas pela Fiscalização, **os prestadores MC Empreendimentos Médicos S/C Ltda e HCM Serviços de Tomografia Ltda reconheceram apenas parte das despesas médicas declaradas pelo contribuinte (fls. 231/238), valores estes acatados pela Fiscalização como despesas comprovadas.** A tabela seguinte detalha o montante informado pelo contribuinte a título de despesas médicas junto aos três prestadores que foram objeto do presente lançamento e os respectivos valores considerados como comprovados pela autoridade fiscal:

(...)

Com o objetivo de obter comprovação dos valores totais de despesas médicas informados pelo contribuinte junto aos prestadores MC Empreendimentos Médicos S/C Ltda e HCM Serviços de Tomografia Ltda, uma vez que estes reconheceram apenas parte dos valores informados pelo contribuinte nas declarações de rendimentos, a Fiscalização efetuou intimação de fl. 294 para que o interessado demonstrasse o efetivo pagamento dos valores declarados.

Com relação ao tema, cabe destacar que na hipótese em que o contribuinte pleiteia deduções, deve comprovar que realmente efetuou tais pagamentos, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução.

Nesse sentido, Antônio da Silva Cabral in Processo Administrativo Fiscal, sustenta, à pág. 302, que “a) a autoridade lançadora deve provar ter o sujeito passivo

omitido rendimentos; b) cabe ao sujeito passivo provar abatimentos, deduções e isenções”.

Importante frisar que cabe à autoridade fiscal exigir, a seu critério, outros elementos de prova, que não apenas recibos e notas fiscais, caso não fique convencido da efetividade da prestação dos serviços ou do respectivo pagamento. Por sua vez, quando do exame do processo para fins de julgamento, deve o julgador, na busca da verdade material – princípio esse informador do processo administrativo fiscal –, formar o seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente restariam insuficientes, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

Isto porque o julgador administrativo não está adstrito a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo estabelecer sua convicção a partir do cotejamento de elementos de variada ordem – desde que estejam estes, por óbvio, devidamente juntados ao processo.

A prova definitiva e incontestável da despesa médica é feita com a apresentação de documentos que comprovem a efetividade da prestação do serviço e do pagamento, cabendo salientar que, ao se fazer pagamentos de despesas onde se pleiteará, a posteriori, a dedução para fins de cálculo do imposto de renda, o contribuinte tem que se cercar de precauções para a eventualidade de comprovação.

A Fiscalização efetuou intimação ao contribuinte para apresentação de comprovantes do efetivo pagamento das despesas médicas em questão, conforme se verifica nas fl. 294. A autoridade fiscal ainda exemplificou, no referido Termo, documentos que comprovariam o efetivo desembolso, tais como cópias de cheques, ordens de pagamento, extratos bancários ou de cartões de crédito e, no caso de pagamentos em espécie, identificação de saques bancários relacionados aos recibos. Todavia, o intimado se limitou a afirmar que os pagamentos haviam sido efetuados parte em dinheiro e parte em abatimento de honorários, uma vez que prestava serviços contábeis às empresas.

Como já mencionado anteriormente, as empresas reconheceram parte das despesas médicas do contribuinte, porém em valores muito inferiores aos declarados, e a Fiscalização já acatou as referidas despesas, nos termos da tabela anterior. Com relação ao suposto abatimento de honorários, tal fato não restou comprovado nos autos. Pelo contrário. As prestadoras afirmaram nas fls. 231 a 238 que nunca houve esse tipo de permuta de serviços e que o contribuinte sempre fez questão de receber seus honorários contábeis, bem como vale transporte, em dinheiro em espécie.

Assim, diante dos fatos narrados pelas empresas, caberia ao contribuinte trazer aos autos elementos de prova que comprovassem efetivamente seus argumentos acerca de suposta permuta de serviços, o que não ocorreu. Frise-se que os

documentos de fls. 336 a 341, produzidos pelo próprio contribuinte, em seu favor, de forma unilateral, na qualidade de técnico de contabilidade das pessoas jurídicas prestadoras de serviços, para tentar justificar suposta permuta de serviços, não são hábeis à pretendida comprovação, sobretudo quando as próprias empresas negam a existência de tal operação no montante alegado pelo contribuinte, conforme consta expressamente das fls. 343 a 347.

O impugnante também alegou que parte dos pagamentos das despesas médicas era feita em espécie. Contudo, ao contrário do afirmado na impugnação, não constam dos autos extratos bancários com identificação de saques que justifiquem as despesas declaradas junto às pessoas jurídicas MC Empreendimentos Médicos S/C Ltda e HCM Serviços de Tomografia Ltda no montante de R\$243.400,00, conforme informado para os anos de 2014 a 2017 nas respectivas declarações de rendimentos.

Acrescente-se que a prova definitiva e incontestável da despesa médica é feita com a apresentação de documentos que comprovem a efetividade da prestação do serviço e do pagamento, cabendo salientar que, ao se fazer pagamentos de despesas onde se pleiteará, a posteriori, a dedução para fins de cálculo do imposto de renda, o contribuinte tem que se cercar de precauções para a eventualidade de comprovação. (grifos acrescidos)

Nesse sentido, a Súmula CARF nº 180 confere à autoridade lançadora a prerrogativa de exigir prova adicional justamente porque recibos e declarações unilaterais sobre o recebimento, por si sós, são passíveis de produção a qualquer tempo e sem controle externo. O extrato bancário de saque, o cheque compensado ou documento equivalente constituem a prova adicional que a Súmula nº 180 autoriza exigir, pois traduzem fato verificável objetivamente:

Súmula CARF nº 180

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

Assim, pouco interessa para o presente caso se as empresas pagaram tributos sobre os valores das notas fiscais emitidas, e se as notas foram idôneas ou não. Como bem concluiu a DRJ:

Com relação à alegação do contribuinte de que as empresas teriam recolhido tributos sobre valores constantes das notas fiscais apresentadas pelo mesmo e alegadas como inidôneas pelas próprias pessoas jurídicas, esta em nada ajuda a comprovar as suas despesas médicas. Se a empresa recolheu tributos sobre receitas que não existiram, caberia a elas retificar suas declarações e solicitar restituição de eventuais valores recolhidos indevidamente. Todavia, tal fato não legitima as supostas despesas do contribuinte, pois um erro não pode servir de justificativa para o outro. Caberia ao impugnante comprovar a efetiva prestação

do serviço médico e consequente despesa médica, conforme informado em suas declarações de rendimentos, o que não ocorreu.

A documentação do contribuinte não é suficiente para comprovar aquilo é essencial, e que foi exigido desde o início do procedimento fiscal, a efetiva transferência dos valores em pagamento à prestação de serviços.

Devem, portanto, ser mantidas as glosas.

3 DA MULTA QUALIFICADA

O Recurso não traz questionamentos específicos sobre a multa qualificada, que foi mantida pela DRJ com os seguinte fundamentos:

O impugnante alegou que a Receita Federal estaria extrapolando as exigências legais, uma vez que teria aplicado multa sob alegação de descumprimento de regra que não foi recepcionada pela legislação pertinente.

Nesse aspecto, cabe esclarecer que a autoridade autuante seguiu estritamente os comandos normativos ao efetuar o lançamento, em estrita obediência ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional. Qualquer arguição acerca de inconstitucionalidade de dispositivos legais, por suposta desobediência a princípios determinados na Constituição Federal, deve ser direcionada à esfera competente para analisá-la - o Poder Judiciário.

Nesse sentido, infere-se que todos os dispositivos normativos vigentes se coadunam com os preceitos legais e constitucionais, até que o Poder competente se pronuncie no sentido contrário e retire-lhes a eficácia. A autoridade administrativa não é competente para se manifestar acerca da constitucionalidade de dispositivos legais ou de legalidade de atos normativos infralegais e, muito menos, para retirar-lhes a eficácia.

Na mesma linha, o Decreto nº 70.235, de 1972, assim dispôs:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já emitiu, inclusive, súmulas acerca dos temas abordados nesse tópico, conforme transcrições a seguir:

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

A Fiscalização efetuou a qualificação da multa de ofício no presente lançamento conforme previsão contida no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com alterações posteriores, conforme transcrição a seguir:

“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. (...) “Grifou-se.

Conforme determina a norma legal, a multa de ofício é qualificada (duplicada) nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que estabelecem:

“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.” (Grifou-se)

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 16 a 23, a autoridade fiscal justificou a qualificação da multa de ofício nos seguintes termos:

“A constatação da prática contumaz do contribuinte, conforme acima relatado, no sentido de declarar despesas inverídicas, não comprovadas, para a dedução da base de cálculo do imposto de renda, tiveram o propósito deliberado de impedir ou retardar o conhecimento do fisco da ocorrência do fato de gerador, causando o não recolhimento aos cofres públicos do imposto devido .

Desta forma, não se trata de mero equívoco na alocação de valores declarados em uma única DIRPF, mas uma sistemática ação dolosa para ludibriar o fisco, com o intuito de obter vantagens pecuniárias, por meio deste comportamento reiterado, causando assim danos ao erário. Outrossim, são elementos de prova da multa qualificadora as informações

obtidas pela fiscalização no procedimento de Diligência Fiscal nos prestadores de serviços, conforme relatado acima.

O comportamento, potencialmente deliberado, do contribuinte em declarar valores de despesas médicas significantes, em relação aos rendimentos tributáveis declarados, e não reconhecidos pelas empresas prestadoras de serviços, e sem apresentar elementos comprobatórios dos efetivos pagamentos, demonstra claramente que o contribuinte desejava obter vantagens com esta conduta.

Conclui-se assim, conforme todo o exposto acima, pela evidente ação dolosa do sujeito passivo, sendo cabível, portanto, nos termos do inciso II do art. 957 do RIR/99 c/c o artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/96, a aplicação da multa qualificada de 150% sobre o valor dos tributos lançados.”

Não resta dúvida de que a falsidade material deixa exposto o evidente intuito de fraude, porém, o dolo também está presente quando a consciência e a vontade do agente para prática da conduta (comissiva ou omissiva) surge da reiteração de atos que tenham por escopo impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias à sua mensuração.

Nessas circunstâncias, fica claro que o contribuinte, ao incluir indevidamente vultosas quantias de despesas médicas para deduzir a base de cálculo do imposto de renda nos anos de 2014 a 2017, teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento da ocorrência do fato gerador do imposto de renda por parte da autoridade fazendária, configurando, portanto, o evidente intuito de fraude, conforme preceitua o art. 44, §1º da Lei nº 9.430/1996.

Ressalte-se, mais uma vez, que as deduções indevidas de despesas médicas em valores vultosos ocorreram, comprovadamente, em cinco anos subsequentes – 2013 a 2017, pois além dos quatro exercícios alcançados neste processo, há ainda notificação de lançamento em nome do contribuinte para o exercício de 2014, ano-calendário de 2013, na qual também foram glosadas despesas médicas declaradas por este, na ordem de R\$130.000,00, junto aos mesmos alegados prestadores (processo nº 10730.723553/2018-81). Assim, restou plenamente demonstrada a prática reiterada da infração por parte do contribuinte.

Com relação a esse assunto, cabe transcrever ementas de acórdãos proferidos pelo Conselho de Contribuintes:

“MULTA MAJORADA. FRAUDE. PRESENÇA DOS PRINCÍPIOS DE OCULTAÇÃO E DE PRÁTICA REITERADA CONDENÁVEL. PROCEDÊNCIA. O acervo probante do ato tributário ilícito, no mais das vezes exige, para a sua validade e sustentação, a busca de elementos outros que estão à margem do rotineiro material colocado à disposição do Fisco para o seu conhecimento, análise, convicção e conclusão. Se a par do exposto, adota-se uma prática reiterada

de se ocultar a ocorrência do fato gerador, com subtração permanente de receitas nos livros fiscais ou nos entes acessórios, tipificado está o intuído de fraude.” Acórdão 107-07658, 1.º Conselho de Contribuintes, de 13/05/2004. (Grifou-se).

“MULTA AGRAVADA - Cabível a multa agravada, quando, além de confessado expressamente pelo contribuinte, perfeitamente demonstrado nos autos, que os envolvidos na prática da infração tributária conseguiram o objetivo de, além de omitirem a informação em suas declarações de rendimentos, deixaram de recolher os tributos devidos. A prática reiterada de reduzir indevidamente a receita oferecida à tributação, por força de erro de soma ou outro artifício, é forte indício de prática fraudulenta, merecendo a imposição da multa agravada de 150%.” Acórdão 105-14098, 1.º Conselho de Contribuintes, de 13/05/2003. (Grifou-se).

“IRPJ/CSLL. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA QUALIFICADA. A prática reiterada de infrações definidas como falta de recolhimento e/ou de declaração inexata, por diversos anos seguidos, caracteriza indício veemente da ocorrência de irregularidades definidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 e justifica a aplicação da multa qualificada.” Acórdão 101-94095, 1.º Conselho de Contribuintes, de 26/02/2003. (Grifou-se).

“COFINS. INTIMAÇÃO. TEORIA DA APARÊNCIA. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. MULTA QUALIFICADA. INCIDÊNCIA. Em nosso ordenamento vige a chamada teoria da aparência, combinada com o princípio da instrumentalidade das formas processuais. Se o ato é praticado acorde com a legislação, produzindo os efeitos que deveria, é válido de pleno direito. A adoção de uma sistemática distinta para cada atividade empresarial não fere o princípio da isonomia nem outra limitação ao poder tributar. O ICMS próprio incide na base de cálculo das contribuições. A prática reiterada de ato destinado a mascarar o nascimento da obrigação tributária principal, não contestada de forma eficaz, enseja a aplicação da multa qualificada e das penalidades extra tributárias cabíveis. Recurso ao qual se nega provimento.” Acórdão 202-14723, 2.º Conselho de Contribuintes, de 16/04/2003. (Grifou-se).

“MULTA QUALIFICADA – Se as provas carreadas aos autos pelo Fisco, evidenciam a intenção dolosa de evitar a ocorrência do fato gerador, pela prática reiterada de desviar receitas da tributação, cabe a aplicação da multa qualificada.” Acórdão 101-94652, 1.º Conselho de Contribuintes, de 11/08/2004. (Grifou-se).

Além de todo o exposto, cabe destacar que a Fiscalização também motivou a qualificação da multa de ofício nas informações obtidas nas respostas dadas pelos prestadores de serviços no procedimento de Diligência Fiscal, conforme constou do Termo de Verificação Fiscal. A seguir, transcrição de alguns trechos das respostas dos prestadores às diligências efetuadas:

Cristiane Francisco (fls. 258/263) “(...) esta peticionária JAMAIS emitiu recibos a esses contribuintes, tampouco se recorda de tê-los atendido. Além disso, ela somente trabalhou no endereço constante da nota fiscal entre os anos de 2011 e 2012, o que, por óbvio a impossibilitaria de fornecer qualquer recibo, mesmo que essa fosse a prática aplicada na clínica (...)” “(...) mesmo que a Sra. Cristiane Figueiredo Francisco tivesse atendido os Srs. Ademir e Wanda - o que não se recorda -, jamais recebeu quaisquer valores diretamente de seus pacientes.(...)” “(...) esta peticionária de forma alguma reconhece tais recibos, nem tampouco a assinatura realizada, e criminosamente vinculada à sua pessoa. Além disso, causa estranheza o fato de seu carimbo profissional (constante nos recibos acostados pelo contribuinte e por sua dependente) conter o número de sua inscrição no CPF/MF, uma vez que este nunca foi o seu padrão de carimbo. Na realidade, em seus carimbos profissionais esta peticionária tão somente inclui o seu nome e o número de sua inscrição no CRO.(...)”

“(...) naqueles anos nos quais os recibos foram supostamente emitidos, esta peticionária não mais prestava serviços à clínica, tendo em vista que iniciou a sua prestação no ano de 2011, tendo permanecido por apenas 01 (um) ano neste posto de trabalho, de 2011 a 2012 - o que, de pronto, invalida os documentos apresentados na declaração do contribuinte e de sua dependente.(...)” MC Empreendimentos Médicos S/C e HCM Serviços de Tomografia (fls. 231/238) “(...) houve a efetiva prestação de serviços, porém, pouquíssimas vezes, por valores baixos, nunca nem perto dos valores declarados pelo contribuinte e muito menos havendo esse tipo de permuta de serviços Essas poucas vezes de sua ida à Clínica, os valores eram acertados na hora (...)”.

“(...)Em análise às notas fiscais anexadas ao MDF/TDPF supracitado, nenhuma delas correspondem ao valor do serviço efetivamente prestado e recebido, conforme relatório de serviços anexado no primeiro esclarecimento prestado à autoridade competente. Vale frisar que de fato houve algumas prestações de serviço aos contribuintes, porém em análise aos documentos fiscais, nos causaram até certo espanto por conta dos valores. Nossos serviços prestados são a preços populares e nunca chegariam a esse montante. Nas vezes em que os serviços foram efetivamente prestados, o contribuinte perguntava se podia emitir a nota, e pautados no princípio da confiabilidade ao profissional contábil que tínhamos, autorizávamos. Inclusive nos causou também bastante estranheza a questão dos horários de emissão da nota, muitas fora do nosso horário de expediente. Diante do exposto, acreditamos que a totalidade das notas emitidas anexadas a esse MDF/TDP são inidôneas por conta dos valores e sem anuência da gerência por tal fato, que paga seus tributo] em dia de acordo com o cálculo feito pelo profissional contábil (...)”.

Portanto, diante das manifestações de todos os prestadores de serviços em relação aos quais o contribuinte alegou haver pago despesas médicas, verifica-se que estes não só negaram a existência dos valores informados pelo contribuinte em suas declarações de rendimentos, como reconheceram como inidôneos os recibos e notas fiscais apresentados.

Dessa forma, em face de todo o exposto, deve ser integralmente mantida a qualificação da multa de ofício em 150%, exatamente conforme procedeu à Fiscalização no lançamento ora impugnado, em estrita consonância com o disposto no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Não há reparos a serem feitos na decisão de primeira instância neste particular.

A fiscalização e a DRJ entenderam estar presente a caracterização da conduta dolosa do contribuinte, que em vários exercícios seguintes incluiu informações relativas a despesas inverídicas e não comprovadas em sua DAA, aproveitando-se da sua posição de contador das empresas para criar despesas em montantes que não correspondiam à realidade.

Dessa forma, a multa qualificada está justificada.

Apesar de a fiscalização falar em reincidência e comportamento contumaz, há que se destacar que a reincidência na conduta em anos sequenciais por si só não era causa suficiente e prevista em lei para qualificação da penalidade. Porém, no caso em tela, a penalidade foi qualificada em razão da conduta fraudulenta, que está caracterizada e deve ser mantida.

Todavia, com a superveniência da Lei nº 14.689, de 2023, o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado pela Lei nº 14.689/2023, com acréscimo dos incisos VI, VII e §§ 1º-A e 1ºC, passando o dispositivo a ostentar a seguinte redação:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de

novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

(...)

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

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

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Depreende-se, pois, que a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, alterou o percentual da multa qualificada, prevista no art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/1996, passando a ser de 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício.

Ou seja, apenas a partir da nova Lei, por meio da inclusão do inciso VI ao art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/1996, nas hipóteses de ausência de reincidência, a multa deve ser reduzida de 150% para 100%. Por sua vez, no caso de reincidência, caracterizada nos termos exatos da previsão contida no §1º A, a multa de 150% será aplicada.

Dessa forma, a multa de ofício qualificada deverá ser reduzida ao percentual de 100%.

4 CONCLUSÃO:

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa