



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

Processo nº 10640.003636/2010-10
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.938 – 2ª Turma
Sessão de 14 de abril de 2016
Matéria Penalidade - multa de ofício qualificada
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ROSALIA OLIVEIRA INOCENCIO CARDOSO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. MULTA QUALIFICADA.

Constando dos autos robusto conjunto probatório no sentido de que o profissional de saúde promovia a venda de recibos, tendo sido inclusive denunciado ao Ministério Público, e não comprovando a contribuinte autuada a efetiva prestação e o pagamento dos serviços, mantém-se a qualificação da penalidade

Recurso Especial do Procurador provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Votou pelas conclusões a Conselheira Ana Paula Fernandes.

(assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

(assinado digitalmente)

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora.

EDITADO EM: 26/04/2016

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Trata-se de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física, tendo em vista glosas de despesas médicas, nos anos-calendário de 2005 a 2009. Relativamente aos anos-calendário de 2005 e 2008, a multa de ofício foi qualificada, tendo em vista a glosa de despesa com psicólogo com representação ao Ministério Público, sob a acusação de venda de recibos.

Em sessão plenária de 14/08/2013, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2802-002.467 (fls. 217 a 226), assim ementado:

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

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

*IRPF. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. PRESENÇA
DE INDÍCIOS EM DESFAVOR DOS RECIBOS. INTIMAÇÃO
FISCAL. ÔNUS DE COMPROVAÇÃO ATRIBUÍDO AO
CONTRIBUINTE.*

Recibos emitidos por profissionais da área de saúde com observância aos requisitos legais são documentos hábeis para comprovar dedução de despesas médicas, salvo quando comprovada nos autos a existência de indícios veementes que desabonam os recibos o que implica inadmitir a dedução por ausência de outros elementos de prova.

IRPF. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. REQUISITOS.

A falta dos requisitos legais, por si só, justifica a glosa, notadamente quando o recorrente não contrapõe qualquer alegação em relação aos óbices apontados no acórdão recorrido. Nesse sentido, não são hábeis a justificar a dedução documentos que não contenham os requisitos intrínsecos a qualquer recibo, entre os quais identificar quem pagou, quem recebeu, o quanto foi pago e em que data, e os requisitos legais. A falta da identificação do beneficiário do serviço impede que seja verificado se o beneficiário foi o contribuinte ou um dependente seu nos termos do inciso II do §2º do art. 8º da lei 9.250/1995, o que impede que se admita a dedução. Igualmente legítima a glosa na falta de indicação de endereço do emitente ou do seu CPF ou de seu número de registro de classe.

IRPF. DESPESAS MÉDICAS. PESSOAS NÃO DEPENDENTES.

Despesas com pessoas que não constam do rol de dependentes são indevidáveis.

IRPF. DESPESAS MÉDICAS. NÃO COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA DO CONTRIBUINTE. DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. ÔNUS DO FISCO. CONDUTA REITERADA. DOLO NÃO COMPROVADO.

Ainda que o contribuinte não tenha se desincumbido do ônus de provar as despesas consignadas em recibos, contra os quais há fortes indícios de inidoneidade, é do Fisco o dever de provar o dolo na conduta do contribuinte, do contrário a multa de ofício, embora cabível, não pode ser aplicada na modalidade qualificada. No caso dos autos, os indícios que desabonam o conjunto dos recibos do psicólogo como um todo não é suficiente, por si só, para comprovar o dolo em relação ao contribuinte individualmente. Na jurisprudência do CARF tem prevalecido o entendimento de que a prática da infração em exercícios seguidos não é suficiente para comprovar o evidente intuito de fraude que justifica a qualificação da multa.

Recurso provido em parte."

A decisão foi assim resumida:

"Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício, nos termos do voto do relator. Vencido(s) o Conselheiro(s) Jaci de Assis Júnior."

O processo foi encaminhado à PGFN em 23/08/2013 (Despacho de Encaminhamento de fls. 227). De acordo com o disposto no art. 7º, §§ 3º e 5º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorreu 30 dias após a referida data (22/09/2013) e, em 07/10/2013, foi interposto o Recurso Especial de fls. 228 a 239 (Despacho de Encaminhamento de fls. 240), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF – RICARF, visando rediscutir a **desqualificação da multa de ofício**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 27/05/2015 (fls. 241 a 244).

No apelo, a Fazenda Nacional alega, em síntese:

- há necessidade de se analisar a conduta do contribuinte, se de fato ocorreu dano ao erário e se possuía ou devia possuir consciênciade que causava o dano;

- conforme descrito pela autoridade fiscal e confirmado pela DRJ, houve a qualificação da multa, tendo em vista condutas de cunho fraudatório, prática de deduções indevidas de valores da base de cálculo do IRPF, relativos aos anos-calendário 2006 a 2010, ensejando a redução do imposto, sendo conduta reiterada do contribuinte;

- o sujeito passivo, por sua ação firme, abusiva e sistemática, em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente que procura e obtém determinado resultado: enriquecimento sem causa;

- embora de difícil comprovação, o intuito doloso denuncia-se por meio de indícios ou elementos que, analisados isoladamente conduzem a uma interpretação que se afasta da realidade, mas que, por outro lado, se analisados em seu conjunto, demonstram cabalmente o *animus* doloso de fraudar o fisco;

- infere-se pelos elementos constantes aos autos que a aplicação da multa de ofício de 150% decorreu do evidente intuito de fraudar o Fisco, materializado pela inserção de deduções fictícias em sucessivas declarações, com o objetivo de reduzir o tributo devido e usufruir restituições indevidas.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o conhecimento do recurso, para reformar o acórdão exarado, restabelecendo a multa de 150%, por se ter configurado a ação dolosa consubstanciada na prática reiterada de omissão de rendimentos.

Cientificada, a Contribuinte quedou-se silente (fls. 249 a 263).

Voto

Conselheira MARIA HELENA COTTA CARDozo

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido. Não foram oferecidas Contrarrazões.

Trata-se de qualificação da multa de ofício, quando da glosa de despesas médicas. Conforme o Relatório da Ação Fiscal (fls. 13 a 27), a qualificação foi assim fundamentada:

"O procedimento fiscal originou-se pela constatação de que o sujeito passivo incluiu, em suas DAA dos exercícios 2006 e 2009, elevadas despesas em nome do psicólogo Carlos Augusto Rezende Araújo, CPF 755.282.476-34. Sucedeu que os recibos emitidos pelo citado profissional são inidôneos, imprestáveis como documentos comprobatórios de despesas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda.

Inidoneidade dos recibos assinados por Carlos Augusto Rezende Araújo:

Em 23/09/2010, foi formalizado em nome do psicólogo Carlos Augusto Rezende Araújo, CPF 775.282.476-34, o processo de Representação para Fins Penais protocolizado sob o nº 10640.002870/2010-00, no qual restou demonstrado, por indícios convergentes e provas documentais comprobatórias, a prática fraudulenta de venda e/ou majoração de recibos por parte do citado profissional entre os anos de 2005 e 2009.

Vale reproduzir parte do texto da Representação para Fins Penais, acima citada, já encaminhada ao Ministério Pùblico Federal para a apuração do crime de falsidade ideológica. Saliente-se, por ser pertinente, que nomes e números de CPF foram omitidos - tarjados - em atendimento à obrigação de preservação do sigilo fiscal:

A seguir, passamos a expor os fatos que, convergentes, comprovam a prática fraudulenta de "**fornecimento**" de recibos (sejam **vendidos**, quando o declarante do Imposto de Renda não teve o serviço prestado - às vezes, nem mesmo conhecendo o profissional - , sejam **majorados** em seus valores) para dedução de rendimentos, como despesas "médicas", na apuração da base de cálculo do IRPF, levada a efeito pelo profissional referido neste subtítulo.

Conforme cópias anexas, o psicólogo Carlos Augusto apresentou Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física - modelo Simplificada, referentes aos exercícios de 2006 e 2007, correspondentes aos anos-calendário 2005 e 2006, com rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas da ordem de R\$ 13.185,50 e R\$ 11.425,00, respectivamente, nada constando nestas declarações a título de recebimento de pessoas físicas pela prestação de seus serviços e sem qualquer item em sua relação de Bens e Direitos. Desses dados, salientamos dois: 1) a ausência de informação de recebimentos provenientes da prestação de serviço a pessoas físicas; 2) a total falta de bens e direitos declarados.

Em relação aos exercícios de 2008, 2009 e 2010, referentes aos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, o contribuinte não apresentou declaração de rendimentos para a Receita Federal.

A despeito de tais informações, os sistemas da Receita Federal acusam que o psicólogo Carlos Augusto foi citado como prestador de serviço (a título de "despesas médicas" incorridas) em diversas declarações de pessoas físicas, supostamente usuárias de seus serviços. Tais valores montam em:

ANO VALOR (R\$)

2005 372.600,00

2006 238.570,00

2007 229.370,00

2008 304.145,00

Intimado, conforme Termo anexo, a esclarecer a questão e a informar se os nomes dos declarantes de seus serviços (constantes das relações anuais de 2005 a 2008, anexas) eram de fato seus clientes, o psicólogo Carlos Augusto confirmou serem corretos e verídicos os dados relacionados, conforme resposta anexa (de 26/04/2010). Posteriormente, em 18/08/2010, ratificou a citada resposta aos Auditores-Fiscais signatários desta Representação, que lavraram um Termo de Tomada de Declaração, também anexo.

Até esse momento, ainda havia base para supormos que estávamos diante de uma "simples" omissão de rendimentos, conquanto já suspeitássemos da existência de alguma fraude, o

que mais à frente ficará demonstrado que era o que ocorria (a fraude).

Nossas suspeitas se baseavam principalmente nas seguintes análises:

a) PATRIMÔNIO INCOMPATÍVEL COM OS SUPOSTOS RENDIMENTOS:

*Não é habitual uma pessoa perceber um **rendimento anual médio de quase R\$ 300.000,00** (trezentos mil reais), por 4 anos seguidos, e não possuir nenhum bem ou direito (aplicações financeiras, inclusive). Obs.: Ainda que não declarado, em pesquisas que fizemos junto aos cartórios de registro de imóveis desta cidade, constatamos que o Senhor Carlos Augusto adquiriu, por herança, em 22/04/2003, 1/24 (um vinte e quatro avos) do apartamento nº 203 situado na Avenida Independência, 1.585. A data e a forma de aquisição em nada prejudicam as considerações que fizemos neste item.*

*b) MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA INCOMPATÍVEL COM OS SUPOSTOS RENDIMENTOS: Também não é crível que, nos dias atuais, uma pessoa movimente tanto montante somente em moeda corrente, não utilizando de contas-correntes bancárias ou de poupança. O Senhor Carlos Augusto movimentou em instituições financeiras apenas R\$ 3.642,05 em 2005, R\$ 176,30 em 2006 e R\$ 539,45 em 2007; ou seja, **menos de 1% (um por cento)** dos totais dos valores de recibos que havia fornecido.*

c) OS SUPOSTOS RENDIMENTOS DO PROFISSIONAL SÃO MUITO SUPERIORES AO QUE SERIA POSSÍVEL OBTER EM UM ANO: Tomemos os dados a seguir para análise. Em documentos anexos (uma resposta ao nosso termo de solicitação de esclarecimentos e um recibo) constam valores das consultas do profissional Carlos Augusto como sendo de R\$ 60,00 num e R\$ 85,00 noutro. Adotemos para nossa análise o valor de R\$ 85,00 por sessão (o maior, a seu favor). Tomemos, ainda, as médias a seguir expostas, constantes do site www.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/infraestruturaurbana/tabelas:

Média aproximada de domingos (ou sábados) no ano = 52

Média aproximada de feriados em dias úteis = 11

*Média aproximada de dias úteis no ano (**incluindo os sábados**) = 302*

*Média aproximada de dias úteis no ano (**excluindo os sábados**) = 250*

Então, com tais dados, se o psicólogo Carlos Augusto tivesse mesmo auferido o valor médio de R\$ 300.000,00 em um ano com a prestação dos seus serviços a pessoas físicas, ao preço de R\$ 85,00 por sessão, isso significaria que ela teria prestado 3.529 atendimentos psicoterápicos em um ano (R\$ 300.000,00 / R\$ 85,00 sessões). Considerando-se que entre um atendimento e

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2 de 14/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/04/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDENZO, Assinado digitalmente em 28/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 26/04/2016 por MARIA HELENA COTT A CARDENZO

Impresso em 20/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

análise teria trabalhado no ano 3.529 horas. Isso significa, com uma medida normal de 8 horas de trabalho por dia, que o Senhor Carlos Augusto teria trabalhado 441 dias em um ano (3.529 / 8), o que seria impossível, já que um ano tem somente 365 dias no total, e 302 dias úteis. Além disso, para os anos de 2005 e 2006, o contribuinte declarou rendimentos oriundos de pessoas jurídicas, às quais, presume-se, tenha prestado serviços (e gasto tempo).

d) AS QUANTIDADES DE SESSÕES A QUE TERIAM SE SUBMETIDO OS USUÁRIOS DOS RECIBOS SÃO INUSITADAS E NADA RAZOÁVEIS: Os valores dos recibos emitidos pelo psicólogo são, na quase totalidade dos casos, tão elevados que, em alguns desses, demonstra situações inusitadas, senão vejamos: determinado paciente que teria pago R\$ 22.000,00 no ano, teria que ter se submetido a sessões em 258 dias, ou seja, todos os dias úteis do ano, excluindo os sábados, domingos e feriados; caso tivesse tido uma sessão por semana, como é o normal em psicoterapias, cada sessão teria lhe custado R\$ 458,33 (isso no ano de 2005, quando o salário mínimo nacional estava estabelecido em R\$ 260,00 até o mês de abril e em R\$ 300,00 a partir de maio).

e) FALTA DE COMPROVAÇÃO DOS DESEMBOLSOS POR PARTE DOS QUE SE UTILIZARAM DOS RECIBOS EMITIDOS PELO PSICÓLOGO:

Intimados, conforme Termos de Solicitação de Esclarecimentos, anexos, a apresentar os comprovantes dos pagamentos (cópias de cheques, ordens bancárias, recibos de depósitos ou outros meios) que evidenciassem a efetividade da realização das despesas médicas com o profissional, nenhum contribuinte apresentou a comprovação de pagamento por meio de cheque, o que seria usual em se tratando de valores elevados. Não provocaria surpresa alguma se uma pessoa ou outra afirmasse que teria efetuado os seus pagamentos em dinheiro. Isso seria possível. Incrível é, num universo tão grande de contribuintes, nenhum pagamento ter sido efetuado em cheque.

Além disso, não foram apresentadas provas de saques de contas-correntes ou de poupança em datas e valores compatíveis com os registrados nos recibos.

Não bastassem tantas incongruências e evidências da existência de fraude, ao intimarmos os contribuintes que declararam ter pagado valores ao psicólogo sob comento, fomos por alguns destes procurados para nos declararem a inidoneidade dos recibos de que tinham posse. Em anexo, juntamos diversos Termos de Tomada de Declaração nesse sentido.

(...)

Início da ação fiscal:

Em 23/08/2010, foi lavrado o "Termo de Solicitação de Esclarecimentos" (fls. 51), intimando o sujeito passivo a

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/04/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDozo, Assinado digitalmente em 28/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 26/04/2016 por MARIA HELENA COTT A CARDozo

Impresso em 20/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

apresentar, dentre outros, os originais dos comprovantes das despesas médicas e de instrução relativas aos anos sob fiscalização, bem como documentação comprobatória da efetividade da entrega de recursos para tais despesas (cópias de cheques, transferências bancárias ou extratos bancários de contas correntes contendo saques em datas e valores compatíveis). O termo foi recebido em 30/08/2010 (conforme "AR" de fls. 52).

Em resposta, o sujeito passivo entregou cópias de diversos documentos. Todavia, não foram apresentados extratos bancários que pudessem comprovar saques em datas e valores compatíveis com as despesas declaradas."

Com efeito, nestas circunstâncias, não há como aceitar a despesa efetuada com o profissional em tela, sem a comprovação do efetivo desembolso do respectivo valor. Ademais, no presente caso, as provas colacionadas pela Fiscalização, inclusive no sentido de que o profissional sequer declarava rendimentos recebidos de pessoas físicas, conduzem à conclusão de que efetivamente as despesas declaradas pela Contribuinte com este profissional foram inexistentes, caracterizando-se assim a conduta dolosa.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora