



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

Processo nº 10935.007854/2009-76
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.939 – 2ª Turma
Sessão de 14 de abril de 2016
Matéria Penalidade - multa de ofício qualificada
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JOSÉ RENATO MONTEIRO DO ROSÁRIO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PARCELAMENTO. RENÚNCIA. DEFINITIVIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A adesão a parcelamento caracteriza desistência, configurando-se a renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já haver ocorrido decisão que lhe tenha sido favorável, razão pela qual declara-se definitivo o crédito tributário objeto do lançamento, relativamente aos anos-calendário objeto do parcelamento.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS. FORTES INDÍCIOS DE INIDONEIDADE.

Recibos de despesas médicas contendo fortes indícios de inidoneidade impedem a formação de convicção por parte do julgador no sentido de aceitá-los, ausente a prova do efetivo desembolso dos respectivos valores.

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.

(assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

(assinado digitalmente)

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 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 COTTA CARDOZO

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

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 o presente processo, de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescido de juros de mora e multa de ofício qualificada, tendo em vista a apuração de deduções indevidas de despesas médicas, nos anos-calendário de 2004 a 2008, conforme Auto de Infração de fls. 102 a 122.

Em sessão plenária de 20/11/2012, foi julgado o Recurso Voluntário s/n, prolatando-se o Acórdão nº 2802-001.985 (fls. 182 a 187), assim ementado:

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008

DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS.

Restabelece-se a dedução de despesas médicas lastreadas em recibos atendidas as exigências contidas no §2º do inciso III, do artigo 8º da Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995, cuja redação exige a indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas CPF ou do CNPJ do prestador.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, somente é aplicável nos casos em que fique caracterizado de forma inequívoca o evidente intuito de fraude, conforme definido pelos arts. 71, 72 e 73, da lei nº 4.502, de 1964.

Não se admite a qualificação da multa com base em meras presunções ou ilações da autoridade lançadora, sem fundamento legal.

Recurso provido em parte."

A decisão foi assim registrada:

"Acordam os membros do colegiado, Por maioria de votos DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso nos termos do voto do relator. Vencido(s) o Conselheiro(s) Jaci de Assis Júnior que dava provimento em menor extensão por não reconhecer 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

dedução referente aos profissionais André Luiz Caldart e Alessandra M. G. Vivam (CAC), nos termos do voto do relator.”

E os termos do voto do relator são:

“Pelo exposto, conheço e dou parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer a dedutibilidade das despesas incorridas com a clínica Psico Ativa Formação e Psicologia Ltda. e Clínica de Fisioterapia e Terapias Alternativas Bortot, de fl. 44, André Luiz Caldart – fl. 47, Hospital São Lucas de Pato Branco – fls. 52 a 54, Clínica de Anestesiologia Pozza – fl. 56, Clínica Dr. Vinícius Júlio Camargo – fl. 57, Vanessa Sokoloski – fls. 65/66 e CAC (Alessandra M. G. Vivam) de fl. 64, por devidamente comprovadas, bem como para excluir a qualificação da multa em relação à totalidade da glosa.”

O processo foi encaminhado à PGFN em 31/07/2013 (Despacho de Encaminhamento de fls. 188). 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 (30/08/2013) e, em 06/08/2013, foi interposto o Recurso Especial de fls. 189 a 210 (Despacho de Encaminhamento de fls. 211), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF – RICARF, visando rediscutir o **critério de comprovação de despesas médicas**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 25/08/2015 (fls. 212 a 217).

No apelo, a Fazenda Nacional alega, em síntese:

- diante de dúvidas ou suspeição quanto à idoneidade da documentação apresentada, o que põe em questionamento a própria existência das despesas médicas, o Fisco pode e deve perquirir se os serviços foram efetivamente prestados ao declarante ou a seus dependentes (efetividade dos serviços) e se houve o efetivo dispêndio de recursos pelo declarante para pagamento dessas despesas (efetivo pagamento);

- ora, a dedução é exceção e como tal merece interpretação restritiva, senão por comezinha lição de hermenêutica, por regra expressa de lei (art. 111 do CTN);

- a esse respeito, vejamos as disposições da Lei nº 8.134, de 1990:

Art. 8º Na declaração anual (art. 9º), poderão ser deduzidos:

I - os pagamentos feitos, no ano-base, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos;

(...)

§ 1º O disposto no inciso I deste artigo:

a) aplica-se também aos pagamentos feitos a empresas brasileiras, ou autorizadas a funcionar no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização e cuidados médicos e

dentários, e a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas de natureza médica, odontológica e hospitalar;

b) restringe-se aos pagamentos feitos pelo contribuinte relativo ao seu próprio tratamento e ao de seus dependentes;

c) é condicionado a que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no cadastro de Pessoas Jurídicas, de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

- e a Lei nº 9.250, de 1995:

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

(...)

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;

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."

- assim dispõe a Constituição (art. 153) e o Código Tributário Nacional (art. 43), sobre o imposto de renda:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;"

"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."

- já há na legislação amparo para que o Fisco, diante de suspeição e dúvidas, possa exigir documentação que comprove a efetividade dos serviços e a efetividade do pagamento realizado;

- nesse teor, o art. 3º do CTN registra que *"Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada"*;

- a dedução é uma benesse que somente se dá, somente ocorre e somente pode ocorrer quando o contribuinte logra comprovar de forma efetiva os serviços e o pagamento;

- a interpretação aqui comportada é a restritiva, posto que se trata de hipótese de não-incidência tributária;

- se dúvidas há quanto às despesas, como de fato há, não se trata de tributar a dúvida, mas sim de retornar à regra que foi instituída pelo art. 43 do CTN;

- em situações em que há a redução da base de cálculo do imposto, em razão de certos privilégios ou benefícios concedidos pela legislação, compete ao contribuinte comprovar que tem direito a eles, caso contrário, está o fisco autorizado a efetuar as glosas correspondentes;

- neste sentido, o art. 73 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), estabelece, expressamente, que o contribuinte pode ser instado a comprovar ou justificar as deduções, deslocando para ele o ônus probatório:

"Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (DecretoLei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

§ 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais declarações não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei n. 5.844, de 1943, art. 11, § 4º)"

- confira-se ainda o disposto no artigo 80 do mencionado Decreto:

"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 hospitalares, 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):

(...)

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;

- foi a lei, mais precisamente o Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º, que expressamente determinou que o contribuinte pode ser instado a comprovar ou justificar as deduções, deslocando para ele o ônus probatório;

- no caso, o interessado foi intimado a apresentar elementos de prova da efetividade dos serviços prestados e correspondentes pagamentos, não logrando fazê-lo;

- na relação jurídico-tributária o ônus da prova incumbe a quem alega o direito, portanto à autoridade fiscal compete investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência ou não do fato tributário, observando os princípios do devido processo legal, da verdade material, do contraditório e da ampla defesa; ao sujeito passivo, por sua vez, cabe apresentar prova em contrário, por meio dos elementos que demonstrem a efetividade do direito alegado, bem como hábeis para afastar a imputação da irregularidade apontada;

- portanto, para se fazer jus a deduções na Declaração de Ajuste Anual, se torna indispensável que o contribuinte observe todos os requisitos legais, sob pena de ter os valores pleiteados glosados;

- afinal, todas as deduções, inclusive as despesas médicas, por dizerem respeito à base de cálculo do imposto, estão sob reserva de lei em sentido formal, por força do disposto na Lei nº 5.172, de 966, Código Tributário Nacional (CTN), art. 97, inciso IV;

- vale lembrar, por oportuno, que documentos particulares, caso de recibos e declarações, que contêm ciência de determinado fato, provam a declaração, mas não o fato declarado, cabendo ao(a) interessado(a) na sua veracidade o ônus de provar o fato (CPC, art. 368):

- assim, mesmo que os recibos tragam as informações elencadas na lei tributária, no contorno jurídico, apenas dão notícias do ali relatado e da forma como 4/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 26/04/2016 por MARIA HELENA COTT

possivelmente teria ocorrido, devendo o(a) interessado(a), quando exigido, demonstrar por meio de outros documentos a veracidade de sua ocorrência;

- é de se observar que essas declarações presumem-se verdadeiras apenas em relação ao signatário (Código Civil, art. 2191); quando enunciam o recebimento de um crédito fazem prova apenas contra quem os escreveu (CPC, art. 376); e vale somente entre as partes nele consignadas, não em relação a terceiros, estranhos ao ato (Código Civil, art. 2212), no caso a RFB;

- vê-se, portanto, que a presunção de verdade alegada do conteúdo dos recibos pode até ser admitida, no entanto, apenas entre as partes ali consignadas; perante terceiros, contestado o fato ali relatado, cabe ao(à) interessado(a) na sua veracidade o ônus de provar a efetividade de sua ocorrência por meio de outras provas;

- repita-se: o ônus da prova é do contribuinte; em caso de dúvidas, cabe a ele elidi-las e, não logrando êxito nesse intento, caberá a incidência do tributo;

- cumpre registrar que a jurisprudência administrativa consagra a tese de que, para amparar a dedução pleiteada, não basta a mera apresentação de "recibos" ou "informes" pelo contribuinte, devendo restar devidamente comprovado o efetivo dispêndio (pagamento realizado) direcionado a um fim específico (prestação concreta, efetiva dos serviços discriminados). (cita jurisprudência do CARF)

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja conhecido e provido o Recurso Especial, reformando-se o acórdão recorrido, restabelecendo-se o lançamento em sua integralidade.

Cientificado em 31/08/2015 (fls. 222), o Contribuinte ofereceu as Contrarrazões de fls. 224 a 237, em que informa a adesão ao parcelamento, relativamente às exigências referentes aos anos-calendário de 2004 a 2007, e solicitando que o julgamento se efetive apenas em relação ao ano-calendário de 2008. Nesse passo, reitera os fundamentos do acórdão recorrido.

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.

Trata o presente processo, de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescido de juros de mora e multa de ofício qualificada, tendo em vista a apuração de deduções indevidas de despesas médicas, nos anos-calendário de 2004 a 2008, conforme Auto de Infração de fls. 102 a 122.

No acórdão recorrido, deu-se provimento parcial ao Recurso Voluntário, "nos termos do voto do relator", que assim concluiu o voto:

"Pelo exposto, conheço e dou parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer a dedutibilidade das despesas

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 COTTA CARDozo

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

incorridas com a clínica Psico Ativa Formação e Psicologia Ltda. e Clínica de Fisioterapia e Terapias Alternativas Bortot, de fl. 44, André Luiz Caldart – fl. 47, Hospital São Lucas de Pato Branco – fls. 52 a 54, Clínica de Anestesiologia Pozza – fl. 56, Clínica Dr. Vinícius Júlio Camargo – fl. 57, Vanessa Sokoloski – fls. 65/66 e CAC (Alessandra M. G. Vivam) de fl. 64, por devidamente comprovadas, bem como para excluir a qualificação da multa em relação à totalidade da glosa."

Em sede de Contrarrazões (fls. 224 a 237), o Contribuinte informa a adesão a parcelamento, relativamente às exigências referentes aos anos-calendário de 2004 a 2007 e solicita que o julgamento se efetive apenas em relação ao ano-calendário de 2008, cuja matéria se resume às deduções relativas à fisioterapeuta Vanessa Sokoloski (R\$ 4.110,00, fls. 65/66), à Clínica de Análise do Comportamento - CAC - Alessandra M. G. Vivam (R\$ 720,00, nota fiscal às fls. 64), e ao Hospital São Lucas de Pato Branco Ltda. (R\$ 100,00, nota fiscal às fls. 54), totalizando R\$ 4.930,00, que foram aceitas no acórdão recorrido, inclusive com a desqualificação da respectiva multa de ofício.

Primeiramente, cabe esclarecer que o Recurso Especial da Fazenda Nacional, embora ao final apresente pedido para que seja restabelecido o total do lançamento, não suscitou a questão da qualificação da multa, com a necessária indicação de paradigma, limitando-se a questionar o critério de comprovação das despesas médicas.

A motivação das glosas, inclusive com multa qualificada, está assim registrada no Termo de Verificação Fiscal de fls. 102 a 110:

"1) Hospital São Lucas de Pato Branco

Foram apresentadas três notas fiscais (folhas 52 a 54). Na nota fiscal de 2006 o ano foi preenchido posteriormente, pois a caneta com que foi preenchido é diferente. Da mesma forma, em todas as três notas fiscais, a letra é a mesma que preencheu recibos e notas de outros profissionais (folhas 76 e 100). Assim sendo, consideramos as notas como inidôneas e glosamos os valores declarados.

(...)

s) Alessandra M. G. Vivam

A nota fiscal apresentada (folha 64) possui a mesma letra de diversos outros documentos, conforme demonstramos às folhas 71, 93, 94, e 99. O pagamento também não foi comprovado. Diante disto, glosamos o valor declarado.

t) Vanesa Sokoloski

Para comprovar o valor declarado, o contribuinte apresentou três notas fiscais, no valor de R\$ 1.370,00, cada, referentes a sessões de fisioterapia (folhas 65 e 66). Também esses recibos estão incluídos entre os que têm letra igual à de outros recibos, referentes a outros profissionais (folha 72, 88, 91, 95 e 96). Também nesse caso, não foi comprovado o efetivo desembolso dos valores declarados."

No contexto apresentado no procedimento fiscal, esta Conselheira formou Docconvicção no sentido de que a aceitação das despesas médicas em tela somente seria possível

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

com a comprovação dos pagamentos efetuados. Com efeito, o exame dos recibos/notas fiscais apresentados permite constatar a semelhança da grafia, levando à conclusão de que foram efetivamente preenchidos pela mesma pessoa.

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

- declarar a definitividade do lançamento, relativamente aos anos-calendário de 2004 a 2007, tendo em vista a desistência do Contribuinte, em função da adesão a parcelamento;

- restabelecer a glosa de despesas médicas no total de R\$ R\$ 4.930,00, conforme especificação levada a cabo neste voto, com multa no percentual de 75%.

(assinado digitalmente)

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora