



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

Processo n° 10820.000539/2006-62
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9202-002.941 – 2ª Turma
Sessão de 05 de novembro de 2013
Matéria Declaração de Ajuste Anual - Deduções de Despesas Médicas
Recorrentes FAZENDA NACIONAL e LUIZ CARLOS DE PAULA
FAZENDA NACIONAL e LUIZ CARLOS DE PAULA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003, 2004, 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial.

Recursos especiais da Fazenda Nacional e do Contribuinte não conhecidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer dos Recursos da Fazenda Nacional e do Contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Relatora

EDITADO EM: 13/11/2013

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

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 glosas de despesas médicas.

Em sessão plenária de 29/05/2008, foi julgado o Recurso Voluntário 154.334, prolatando-se o Acórdão 104-23.235, assim ementado:

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

Exercício: 2003, 2004, 2005

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - Não provada violação das disposições contidas no art. 142, do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59, do Decreto n.º 70.235, de 1972 e não se identificando no instrumento de autuação' nenhum vício prejudicial, não há que se falar em nulidade do lançamento.

NULIDADE DA DECISÃO SINGULAR - INEXISTÊNCIA – O julgador administrativo não se vincula ao dever de responder, um a um, o feixe de argumentos postos pelo peticionário, desde que já tenha encontrado . motivo suficiente para fundamentar a sua decisão sobre as matérias em litígio.

DEDUÇÕES - DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - Em condições normais, o recibo é documento hábil para comprovar o pagamento de despesas médicas. Entretanto, diante de indícios que põem em dúvida a realização da despesa, o Fisco pode exigir elementos adicionais de prova da efetividade dos serviços prestados e dos pagamentos realizados.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA JUSTIFICATIVA - Se não estiver demonstrado nos autos que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributaria, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude, não cabe a aplicação da multa qualificada, de 150%.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.”

A decisão foi assim resumida:

“ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas pelo Recorrente e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.”

Cientificada do acórdão em 19/08/2008 (fls. 539), a Fazenda Nacional interpôs, na mesma data, o Recurso Especial de fls. 541 a 564, com fundamento no art. 7º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 147, de 2007, contendo as seguintes razões, em síntese:

- consta no voto condutor do acórdão que se a exasperação da penalidade requer a demonstração cabal da conduta fraudulenta, o que não se caracteriza apenas pela dedução indevida;

- há que se concordar com a afirmação, pois sem dúvida a mera dedução indevida de receita praticada pelo contribuinte não poderia justificar a imputação de evidente intuito de fraude, cominada no art. 44, II, da Lei 9.430, de 1996;

- é que, ainda que seja plenamente cabível presumir que o contribuinte, ao deduzir indevidamente receita mediante apresentação de farta documentação falsa, procurou impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador, trata-se, a apresentação de documentação falsa, do próprio e (forte) evidente intuito de fraude;

- este indício tem que ser complementado por outros elementos, para que se possa provar, ou então presumir de modo seguro, que o contribuinte realmente agiu de modo doloso;

- em suma, a mera apresentação de documentação falsa de receitas, representando expurgação de débito indevido em relação ao correto valor tributado, não origina a multa agravada; ao contrário, e necessária comprovação, pelo Fisco, do intuito de burlar ou obstruir a fiscalização tributária pelo utilização de algum expediente ilícito, doloso, de má-fé, de modo a realmente impedir o conhecimento do fato gerador; isso, de fato, importa na exigência de multa agravada (cita doutrina de Marco Aurélio Greco);

- no caso em tela, há que se apreciar as provas trazidas a lume pela fiscalização, para se concluir pela demonstração do evidente intuito de fraude;

- consoante o Termo de Constatação Fiscal (fls. 301/309), a fraude cometida consistiu na apresentação de recibos e/ou demais documentos originais falsos, referente aos anos-calendário de 2002 a 2004;

- ora, mais do que demonstrar simplesmente que o Recorrido a falsidade dos recibos apresentados, a fiscalização aprofundou o exame, e detalhou em que consistia a fraude. em cada um dos documentos e suas contradições com a realidade;

- note-se que a fisioterapeuta de quem o Recorrido obteve alguns recibos é sua filha; aqui, diversos recibos foram confeccionados numa mesma data, nenhum deles traz o endereço do emitente e nem identificam o paciente. (fl. 304);

- há de se notar que, pelas informações fornecidas pelo contribuinte, ele recebeu atendimento fisioterápico em duas cidades diferentes, mas no mesmo dia, sendo um deles realizado por sua filha e outro por sua sobrinha, o que demonstra que o Recorrido buscou realmente um modo de "recriar a realidade e a lógica das coisas", com a construção de fatos absurdos e de fortíssima conotação ardilosa;

- os expedientes utilizados para possibilitar a sonegação são prova da fraude, e portanto justificam a multa qualificada; confira-se a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes sobre o tema, aplicável ao caso:

Acórdão 104-21838

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - UTILIZAÇÃO DE DOCUMENTOS INIDÔNEOS - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A utilização pelo sujeito passivo de documentos inidôneos para comprovar despesa médica caracteriza o intuito de fraude e justifica a qualificação da multa de ofício.

Acórdão 105-13069

"PENALIDADE — MULTA AGRAVADA — Aplica-se lançamento de ofício, a multa de 150% sobre a totalidade do imposto de renda e contribuições devidos nos casos de evidente intuito de fraude, enquadrando-se na tipificação a ocorrência de simulação de participação societária a fim de ocultar do Fisco a verdadeira identidade do titular da empresa autuada e a apresentação de declaração de rendimentos sem movimento, mesmo e só após intimação fiscal, quando então já se apurava a efetiva movimentação de recursos no período objeto da mesma declaração, que deixa incontestes a prestação de falsa informação"

Acórdão 104-20509

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - FALSA DECLARAÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS LANÇADAS NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 44, II, da Lei nº. 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Caracteriza evidente intuito de fraude, autorizando a aplicação da multa qualificada, a dedução de diversas despesas médicas, com a indicação de nome e número de inscrição no CPF de terceiros, baseado em documentos fiscais inidôneos, cuja prestação dos serviços não foi reconhecida pelos profissionais indicados na Declaração de Ajuste Anual do declarante.

- desse modo, comprovada a fraude cometida pelo Recorrido.

Ao final, a Fazenda Nacional pede seja dado provimento ao recurso, reformando-se o acórdão recorrido.

Ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 9202-00.081, de 28/09/2009 (fls. 566/567), admitindo-se a **rediscussão da desqualificação da multa de ofício.**

Cientificado do acórdão, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 04/11/2010, o Contribuinte ofereceu, em 19/11/2010, as Contra-Razões de fls. 573 a 581 e o Recurso Especial de fls. 582 a 602.

Em sede de Contra-Razões, o Contribuinte apresenta os seguintes argumentos, relativamente ao apelo da Fazenda Nacional:

- não há fundamento para o recurso especial, pois as razões nele invocadas são inteiramente improcedentes;

- começa o Sr. Procurador a dizer em sua petição de recurso, no terceiro parágrafo de fls. 542, que a fiscalização apurou que o recorrido apresentou recibos falsos, repetindo essa irrogação no parágrafo seguinte;

- uma assertiva não verdadeira, essa, pois os recibos não são falsos, são verdadeiros no sentido de que existem, e mais, foram emitidos pelos donos das assinaturas, e retratam uma verdade, pois os serviços foram prestados e houve uma contraprestação de parte do contribuinte;

- mais à frente, em sua petição, ao expor os fundamentos com vistas à reforma do V. Acórdão, trouxe à colação, fls. 543, três ementas do Primeiro Conselho de Contribuintes, a primeira delas do Acórdão nº 102-47.428, com a seguinte dicção: *EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE — MULTA QUALIFICADA — A utilização de documentos inidôneos para a comprovação de despesas caracteriza o evidente intuito de fraude e determina a aplicação da multa de ofício qualificada;*

- ora, o fato de a ementa dizer que a utilização de documentos inidôneos caracteriza evidente intuito de fraude não transforma os recibos do recorrido em inidôneos, ou seja, a questão é outra: no caso dos autos os Conselheiros disseram que não ficou provado o evidente intuito de fraude, que os documentos não podem com certeza serem inquinados de produto de ato doloso;

- mas há um outro aspecto a ser analisado nessa ementa: documentos inidôneos para justificar dedução de despesa médica necessária não são documentos que evidenciam prática de ato doloso;

- eles podem ser inidôneos por uma infinidade de razões que não constituam prática de ato doloso, por exemplo, um recibo sem assinatura, ou cujo emitente esteja em situação irregular perante o órgão de saúde a que está afeto;

- nem se diga que a ementa quis dizer outra coisa, que ela quis se referir a caso mesmo de evidente intuito de fraude; se é assim, não serve como paradigma, principalmente para caso tão grave como o aqui versado, que pode resultar em processo crime.

- a segunda ementa, do Acórdão nº 106-15959, não serve ao caso, pois não faz mais do que se reportar às hipóteses da lei; o que está em questão aqui é exatamente se as hipóteses da lei têm aplicação ao caso;

- quanto a terceira ementa, referente ao Acórdão nº 106-16025, como se pode ver de sua leitura, não guarda pertinência com o caso dos autos;

- de modo que o cuidado do legislador ao dizer que a multa de 150% é aplicada aos casos de evidente intuito de fraude não serviu de norte ao douto Procurador da Fazenda;

- os léxicos registram que o adjetivo "evidente" significa o "*que não oferece dúvida; que se compreende prontamente, dispensando demonstração; claro, manifesto, patente.*" (Aurélio); o que é claro, aceitável, indiscutível pela incontestabilidade; indubitável, patente, irrefutável" (Houaiss); nada mais claro do que esse entendimento, que socorre o contribuinte em sua tese;

- o próprio fato de os oito Conselheiros que proferiram a decisão retratada no Acórdão recorrido haverem, por unanimidade, decidido afastar a multa de 150% é bastante para denotar que não existe esse evidente intuito de fraude;

- em sentido contrário ao entendimento do ilustre Procurador da Fazenda, eis alguns julgados administrativos, esses sim, aplicáveis ao caso aqui versado:

Acórdão 102-48.285

IRPF - Ex(s): 2000

DESPESAS MÉDICAS - GLOSA - DOCUMENTOS CONTRADITÓRIOS ENTRE SI - DÚVIDAS - CAUSA SUFICIENTE PARA AFASTAR QUALIFICAÇÃO DA MULTA - GLOSA DE DESPESAS – Havendo elementos concretos e suficientes para ilidir a presunção de veracidade dos recibos, sem que o contribuinte tenha demonstrado, de forma convincente, a efetiva prestação dos serviços, mantém-se a glosa e afasta-se a multa qualifica diante da dúvida em relação à existência da conduta fraudulenta. – MULTA QUALIFICADA - Em matéria de fato delituoso não se pode presumir, ou existe prova concreta da figura tipificada na lei ou, em caso de dúvida, como a existente nos autos, decorrente de declarações contraditórias entre si, desqualifica-se a multa. - DOCUMENTO FALSO - Em se tratando de falsidade de documento, incumbe o ônus da prova à parte que a argüir. Inteligência do artigo 389, I, do Código de Processo Civil. Recurso parcialmente provido.

Acórdão 102-47.903

DESPESAS MÉDICAS - GLOSA - DOCUMENTOS CONTRADITÓRIOS ENTRE SI - DÚVIDAS - CAUSA SUFICIENTE PARA AFASTAR QUALIFICAÇÃO DA MULTA - GLOSA DE DESPESAS – Havendo elementos concretos e suficientes para ilidir a presunção de veracidade dos recibos, sem que o contribuinte tenha demonstrado, de forma convincente, a efetiva prestação dos serviços, mantém-se a glosa e afasta-se a multa qualifica diante da dúvida em relação à existência da conduta fraudulenta. MULTA QUALIFICADA - Em matéria de fato delituoso não se pode presumir, ou existe prova concreta da figura tipificada na lei ou, em caso de dúvida, como a existente nos autos, decorrente de declarações contraditórias entre si, desqualifica-se a multa. DOCUMENTO FALSO - Em se tratando de falsidade de documento, incumbe o ônus da prova à parte que a arguir. Inteligência do artigo 389, I, do Código de Processo Civil. No Brasil, a presunção de

inocência se constitui na maior das garantias individuais consagradas na Constituição de 1988.

Havendo dúvidas quanto à materialidade e autoria de fato doloso, interpreta-se em favor do contribuinte. Inteligência artigo 112, III, do CTN.

Acórdão no: 102-47.917

DESPESAS MÉDICAS — SUSPEITA DE DOCUMENTOS FALSOS – GLOSA DE DESPESAS AFASTADA - Realizado procedimento administrativo em que o profissional nega a autoria de parte dos recibos apresentados por terceiros e confirma a autoria e recebimento dos recibos apresentados pela recorrente, é de se admitir tal prova para afastar a glosa.

Acórdão 102-45.559

GLOSA DESPESAS MÉDICAS — Restabelece-se as deduções das despesas médicas lançadas pelo contribuinte em sua declaração de rendimentos e glosadas pela fiscalização, quando, à vista de toda a documentação carreada aos autos que comprovam a efetividade das despesas, o fisco não consegue provar que tais documentos foram emitidos de forma irregular. Preliminar rejeitada. Recurso parcialmente provido.

Ao final, o Contribuinte pede não seja conhecido o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, se conhecido, que lhe seja negado provimento.

Quanto ao Recurso Especial, o Contribuinte apresenta os seguintes argumentos, em síntese:

- o crédito tributário discutido nos autos decorreu da glosa de despesas pagas a profissionais. A forma dos pagamentos dos serviços aos profissionais da saúde foi pela digna autoridade lançadora considerada inusual;

- contudo, essa forma atendeu às especiais circunstâncias da vida que o contribuinte leva, tendo em vista, entre outras particularidades, o local de sua residência, em Birigui, interior do Estado de São Paulo; distante mais de 500 quilômetros da capital do Estado, onde trabalha; suas condições de saúde, e as de sua mulher, e as mazelas que os afligem; a existência, no local de sua moradia, de profissionais de saúde parentes seus, que lhes prestam, a ele e à sua mulher, assistência em condições, forma, preço e horários especiais;

- até pode parecer incomum essa forma de tratamento prestado por profissionais da saúde, mas é preciso ter em conta sua condição de pessoa da família, a quem o contribuinte e sua mulher não querem deixar de retribuir pela dedicação especial;

- e se for verificar, ver-se-á que no meio social existem na verdade muitas formas pelas quais as pessoas prestam ajuda mútua sem que isso exclua o direito à percepção, pelo profissional da saúde, da contraprestação pelo seu trabalho, e o direito dos beneficiários em oferecer, da maneira que lhes é possível e com dignidade, contrapartida pelos cuidados recebidos;

- o contribuinte, sua mulher e os profissionais que os assistiram não faltaram com a verdade, e por isso o recorrente insistiu na determinação de diligência com vistas a comprovar a veracidade das afirmações;

- têm eles confiança em que essa Câmara Superior, com base nas inúmeras decisões que reconheceram o direito de contribuintes em situações análogas à sua, revertam o respeitável julgado recorrido;

- é grande o número de decisões em sentido contrário ao do Acórdão ora objurgado, mas, pelas semelhanças das características, o recorrente aponta um em especial – Acórdão n.º 102-45.559 – que traz à colação;

- trata-se igualmente de glosa de despesas com tratamento de saúde, pagas a profissional parente (irmão), em que a ilustre autoridade lançadora, em lugar de envidar esforços com vistas a apurar a verdade real, simplesmente presumiu que houve dedução indevida de valores que teriam sido pagos a título de despesas com tratamento de saúde;

- os casos são iguais, embora tenha sido diferente a forma de dispensar o tratamento tributário a um e outro;

- a diferença que existe é que a situação do recorrente é muito mais grave, seja do ponto de vista dos diversos males que afligem a ele e à sua mulher, mais justificada ficando a necessidade de incorrer nas despesas; da idade avançada de ambos; da situação financeira mais difícil; das condições de trabalho do recorrente, com a necessidade de seu deslocamento constante entre as cidades de Birigui e São Paulo, separadas por mais de 500 quilômetros; do local e forma dos tratamentos de saúde;

no caso aqui versado, nem mesmo o benefício da dúvida foi conferido ao contribuinte, diferentemente do que ocorreu no caso paradigma, em que esse benefício veio a reparar a falta de empenho do agente fiscalizador em comprovar os fatos, em lugar de presumilos em detrimento do contribuinte.

- a decisão tomada por padrão foi muito feliz a afirmar que a partir das inadequadas suposições em relação às despesas efetuadas pelo recorrente, *"a fiscalização começou a presumir fatos para criar as supostas irregularidades e com isso pretendeu, pelo lançamento do tributo, inverter o ônus da prova, quando a legislação do imposto de renda prevê- para a pessoa jurídica – fundamentalmente apenas quatro situações que possibilitam a inversão do ônus da prova, quais sejam. a) configuração de saldo credor de caixa; b) configuração de passivo fictício; c) configuração de suprimentos de caixa à empresa por administradores, sócios ou acionistas, de recursos cuja efetividade da entrega e da origem não forem comprovadamente demonstradas e, d) configuração de hipótese de distribuição disfarçada de lucro"*;

- são incontáveis as decisões contrárias ao entendimento expressado no venerando acórdão recorrido, dentre as quais as seguintes:

Acórdão n.º : 102-47.917

DESPESAS MÉDICAS — SUSPEITA DE DOCUMENTOS FALSOS — GLOSA DE DESPESAS AFASTADA - Realizado procedimento administrativo em que o profissional nega a autoria de parte dos recibos apresentados por terceiros e

confirma a autoria e recebimento dos recibos apresentados pela recorrente, é de se admitir tal prova para afastar a glosa.

DOCUMENTO FALSO — Em se tratando de falsidade de documento, incumbe o ônus da prova à parte que a argüir. Inteligência do artigo 389, I, do Código de Processo Civil.

Recurso provido."

Acórdão nº 102-44.379

"DESPESAS ODONTOLÓGICAS - PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS (EX. 92) - Apresentado o recibo de prestação de serviços, sendo o profissional qualificado e estando em atividade na época da emissão do documento, inverte-se o ônus da prova, cabendo à fiscalização provar que os serviços não foram prestados ou que o documento é falso para que se possa glosar o documento apresentado."

Acórdão 102-45.559

IRPF - PRELIMINAR DE NULIDADE - A hipótese de nulidade (...) - Glosa despesas médicas - Restabelece-se as deduções das despesas médicas lançadas pelo contribuinte em sua declaração de rendimentos e glosadas pela fiscalização, quando, a vista de toda a documentação carreada aos autos que comprovam a efetividade das despesas, o fisco não consegue provar que tais documentos foram emitidos de forma irregular. Preliminar rejeitada. Recurso parcialmente provido.

Ao final, o Contribuinte pede a prolação de nova decisão, para cancelar a exigência tributária discutida.

Ao Recurso Especial, interposto pelo Contribuinte, foi dado seguimento, por meio do Despacho nº 2200-00.387, de 22/06/2011 (fls. 604 a 608), admitindo-se a rediscussão da “glosa de dedução de despesas médicas, uma vez que o contribuinte entende ser do Fisco o ônus probatório da não idoneidade dos recibos apresentados”.

Cientificada do recurso do Contribuinte em 19/07/2011 (fls. 608), a Fazenda Nacional ofereceu, na mesma data, as Contra-Razões de fls. 610 a 613, contendo os seguintes argumentos, em síntese:

- inicialmente, cumpre registrar que o recurso especial aviado pelo sujeito passivo não possui os requisitos mínimos de admissibilidade, eis que não restou demonstrada a divergência de entendimento entre Colegiados do CARF;

- de fato, o acórdão apontado como paradigma é inservível para demonstração de divergência jurisprudencial, a um porque trata de situação fática diferente e a dois porque manifesta entendimento convergente ao do acórdão recorrido;

- cumpre destacar que o contexto fático do acórdão apontado como paradigma é totalmente diferente daquele observado nos presentes autos;

- primeiramente, cabe ressaltar que o conjunto probatório que formou o convencimento dos julgadores no acórdão nº 102-45.559 é diferente daquele examinado nestes autos;

- naquele caso foram carreados aos autos pelo interessado recibos médicos, declarações dos profissionais firmando a prestação dos serviços, cópias de fichas médicas, etc; no presente caso, entretanto, só foram juntados meros recibos médicos;

- ademais, no acórdão recorrido, diferentemente do acórdão apontado como paradigma, a autoridade fiscal demonstrou, de forma detalhada, por qual razão a documentação apresentada pelo contribuinte não poderia ser aceita; nesse ponto, aliás, a tese adotada nos acórdãos paradigma e recorrido é convergente;

- demonstrada pelo Fisco a inidoneidade da documentação apresentada pelo sujeito passivo, deve ser mantida a glosa de despesas médicas;

- verifica-se, portanto, que o que o contribuinte pretende é a reanálise da força probante dos documentos anexados, o que é inviável na via estreita do recurso especial; assim sendo, o recurso especial interposto pelo sujeito passivo não merece sequer ser conhecido;

- caso sejam superadas as preliminares de não conhecimento do recurso, no mérito melhor sorte não socorre ao contribuinte;

- não há como considerar como comprovadas, para fins de dedução, as despesas médicas glosadas pela auditoria fiscal, dadas as particularidades do caso concreto examinado;

- de início, convém elencar a legislação específica de regência da matéria, a saber, art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995, c/c art. 73 do Decreto nº 3000, de 1999 - RIR/99;

- fixadas as premissas legais, convém esclarecer que, não obstante, a princípio, admitam-se recibos, para fins de deduções, é possível a exigência, pelo Fisco, de documentos adicionais para a comprovação da efetividade do tratamento e do real desembolso pelo contribuinte (ônus a cargo deste), sem os quais o recibo não é bastante para justificar o abatimento;

- o voto condutor do acórdão nº 106-15.445 é emblemático na elucidação da matéria, pelo que merece transcrição:

Tão importante quanto o preenchimento dos requisitos formais do documento probatório da despesa, é a constatação da efetividade do pagamento direcionado ao fim indicado.

Isto quer dizer que os documentos relacionados às despesas permitidas como dedução da base de cálculo do imposto sobre a renda não representam uma presunção absoluta e inquestionável, pois, sempre que necessário, a autoridade tributária poderá exigir do sujeito passivo a comprovação da sua efetividade.

Comprovar a efetividade da despesa não é simplesmente apresentar os documentos que lastreiam a dedução. É mais do que isso: na comprovação da efetividade do gasto, devem ser

apresentadas as provas da saída dos recursos e a destinação coincidente com o fim utilizado.

- no mesmo sentido milita o acórdão nº 102-43.935:

IRPF - DEDUÇÕES COM DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo, sem vinculação do pagamento ou a efetiva prestação de serviços. Essas condições devem ser comprovadas quando restar dúvida quanto à idoneidade do documento.

Recurso negado.

- tal linha de raciocínio, como visto, encontra-se colmatada pela jurisprudência administrativa, assente na necessidade de demonstração da efetiva prestação dos serviços médicos e do real dispêndio do contribuinte, para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda;

- no presente caso, são inúmeros os indícios que apontam para a inidoneidade dos documentos apresentados pelo contribuinte, tal como detalhadamente descrito no termo de verificação fiscal e sintetizado no voto condutor do acórdão recorrido:

No caso presente, a Fiscalização apontou abundantes elementos que põem em dúvida a idoneidade dos recibos apresentados, como o fato dos supostos prestadores serem parentes próximos do autuado, de serviços serem realizados simultaneamente em localidades distintas, de os beneficiários dos serviços serem pessoas que não figuram como seus dependentes, entre outros. Diante desses elementos, deveria o Contribuinte, como foi intimado a fazê-lo, trazer elementos adicionais de prova da efetividade da prestação dos serviços e dos pagamentos efetuados. Entretanto, nada disso apresentou, limitando-se a defender, com considerações de ordem geral, a possibilidade de que os serviços em questão foram efetivamente prestados.

Entretanto, nas circunstâncias deste processo, isso não basta. Para se admitir como comprovada a prestação dos serviços médicos e os pagamentos efetuados teria o contribuinte que reunir prova, ainda que parciais dos pagamentos realizados.

- assim sendo, não merece reparos o acórdão que concluiu pela manutenção da glosa de despesas médicas.

Ao final, a Fazenda Nacional requer, preliminarmente, o não conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte ou, em não se acatando a questão preliminar apontada, seja negado provimento ao apelo.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

Trata-se de glosas de despesas médicas, mantidas pela Câmara *a quo*, que apenas desqualificou a multa de ofício.

Há Recurso Especial tanto do Contribuinte como da Fazenda Nacional.

Primeiramente será analisado o Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, já que este visa rever algumas das glosas efetuadas. Já o apelo da Fazenda Nacional diz respeito à qualificadora da penalidade, discussão esta que somente terá sentido se mantidas as glosas.

O Recurso Especial, interposto pelo Contribuinte, é tempestivo, restando perquirir acerca do cumprimento dos demais pressupostos de admissibilidade.

Em sede de Contra-Razões, a Fazenda Nacional pede o não conhecimento do apelo do Contribuinte, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os paradigmas e o acórdão recorrido.

Em seu apelo, o Contribuinte indica como paradigma o Acórdão 102-45.559, citando também os Acórdãos 102-47.917 e 102-44.379.

O artigo 67, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, assim estabelece:

“Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 4º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria.

§ 5º Na hipótese de apresentação de mais de dois paradigmas, caso o recorrente não indique a prioridade de análise, apenas os dois primeiros citados no recurso serão analisados para fins de verificação da divergência.”

Assim, uma vez que o Contribuinte não indicou a prioridade de análise, são passíveis de exame os dois primeiros julgados citados no recurso, a saber, os Acórdãos 102-45.559 e 102-47.917.

Antes de proceder à análise dos paradigmas, importa salientar que se trata de Recurso Especial de divergência, e que esta somente se caracteriza quando, em face de situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas, desde já descartando-se a eventual divergência em matéria de prova, uma vez que, nesse aspecto, cada processo constitui um universo específico.

Nessa toada, a discussão que se pretende travar no presente recurso – glosas de despesas médicas – diz respeito essencialmente à análise do conjunto probatório constante dos autos. Ainda assim, para que não se alegue cerceamento de direito de defesa, serão verificados os pontos sobre os quais o Contribuinte entende ter se configurado divergência jurisprudencial, a ver se efetivamente teria havido aplicação de diferente critério jurídico na valoração das provas, por parte do paradigma. Nesse passo, verifica-se que o Contribuinte assim identifica os pontos que seriam divergentes:

“A decisão que o recorrente escolheu para servir de principal paradigma, foi prolatada pela Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em caso semelhante ao versado nestes autos, ou seja, de glosa de despesas médicas pagas a parente, no caso médico irmão do contribuinte.

(...)

É grande o número de decisões em sentido contrário ao do V. Acórdão ora objurgado. Mas, pelas semelhanças das características, o recorrente aponta um em especial, que traz à colação. Trata-se igualmente de glosa de despesas com tratamento de saúde, pagas a profissional parente (irmão), em que a ilustre autoridade lançadora, em lugar de envidar esforços com vistas a apurar a verdade real em que se deve fundar o lançamento tributário, simplesmente presumiu que houve dedução indevida de valores que teriam sido pagos a título de despesas com tratamento de saúde.

(...)

Os casos são, pois, iguais, embora tenha sido diferente a forma de dispensar o tratamento tributário a um e outro. *A diferença que existe é que a situação do recorrente é muito mais grave, seja do ponto de vista dos diversos males que afligem a ele e à sua mulher, mais justificada ficando a necessidade de incorrer nas despesas; da idade avançada de ambos; da situação financeira mais difícil; das condições de trabalho do recorrente, com a necessidade de seu deslocamento constante entre as cidades de Birigui e São Paulo, separadas por mais de 500 quilômetros; do local e forma dos tratamentos de saúde.*

No caso aqui versado, nem mesmo o benefício da dúvida foi conferido ao contribuinte, diferentemente do que ocorreu no caso paradigma, em que esse benefício veio a reparar a falta de empenho do agente fiscalizador em comprovar os fatos, em lugar de presumi-los em detrimento do contribuinte.”

Assim, verifica-se que o recurso está direcionado às glosas de despesas cujos serviços teriam sido prestados por parentes do Contribuinte, no caso, pela fisioterapeuta Rita de Cássia Arvelino de Paula, sua filha, e pela dentista Circe Aparecida Silva de Paula, sua cunhada.

Na visão do Contribuinte, a suposta divergência residiria no fato de que, no acórdão recorrido, teria havido a presunção de que as deduções foram indevidas, enquanto que

no paradigma, presente a mesma situação fática, o benefício da dúvida teria reparado a falta de empenho da Fiscalização em comprovar os fatos.

Destarte, serão analisadas as situações retratadas no acórdão recorrido e no paradigma, a ver se, como alega o Contribuinte, efetivamente guardariam identidade fática, com adoção de soluções diversas.

No caso do acórdão recorrido, a situação fática configurada nos autos demandou a exigência de elementos probatórios adicionais que, não apresentados, a consequência foi a manutenção da glosa. Confira-se o contexto do julgado guerreado, conforme o Auto de Infração:

“Detalhamos abaixo todas as evidências e provas, abrangendo os três exercícios fiscalizados.

1. O contribuinte apresentou em 03/01/2006 diversos documentos objetivando a comprovação das despesas médicas informadas nas suas declarações de imposto de renda. Analisados todos eles sumariamente, identificamos facilmente os que apresentam indícios muito fortes de inidoneidade. Por que foi fácil a identificação?

Inicialmente, separamos os recibos de valores elevados, de emissão em série (12 recibos por ano, por exemplo), de emissão de parentes do contribuinte fiscalizado (filha, cunhada e sobrinha) daqueles de valores compatíveis com os serviços neles descritos e não emitidos de forma continuada. Aprofundando as análises dos recibos do primeiro grupo identificamos inúmeras inconsistências e incoerências. Diante disso, retivemos os originais e relatamos todas as incoerências e inconsistências ao contribuinte em nosso Termo de Constatação e de Intimação Fiscal, de 12/01/2006, exigindo-lhe comprovação adicional. Em relação aos recibos do segundo grupo, solicitamos ao contribuinte apenas a identificação dos respectivos pacientes. Desses recibos do segundo grupo extraímos cópias e devolvemos os originais ao contribuinte;

2. Apesar de todos os indícios de INIDONEIDADE dos recibos tendo por emitentes RITA DE CÁSSIA ARVELINO DE PAULA e CIRCE APARECIDA SILVA DE PAULA, o contribuinte devidamente cientificado, não apresentou outros documentos comprobatórios da realização de tais despesas. Em relação aos recibos tendo por emitente NEILA PATRICE VIEIRA BENANTE DE PAULA apresentou cópia dos prontuários relativos aos tratamentos dentários (do contribuinte e de seus dependentes). Alegou, ainda, que os tratamentos dentários e as sessões de fisioterapia realizados na sua pessoa e na sua esposa ocorreram sempre nos finais de semana;

(...)

RITA DE CÁSSIA ARVELINO DE PAULA
(FISIOTERAPEUTA, filha do contribuinte fiscalizado)

a) Aparentemente, verifica-se que diversos recibos foram confeccionados numa mesma data, apesar das datas de emissão deles constantes serem diferentes;

b) Diversos recibos apresentam data de recebimento que recaíram em sábado ou domingo. Exemplificando: sábado (23/02/2002, 26/01/2002, 27/04/2002, 29/06/2002, 26/10/2002 e 28/12/2002); domingo: (27/10/2002, 22/12/2002 e 30/07/2002);

c) Nenhum dos recibos traz o endereço do emitente;

d) Os recibos não identificam o paciente;

e) Apesar de intimado, o contribuinte fiscalizado não apresentou nenhum outro documento adicional suficiente para a comprovação. Limitou-se a informar que o tratamento fisioterápico (nele e na esposa) teria sido realizado nos finais de semana. Acrescentou, ainda, que no seu caso seria de qualquer modo impossível o tratamento durante a semana, pelo fato de trabalhar na capital do estado. Na página 7 da resposta, de 06/02/2006, o contribuinte afirmou: "Os honorários a ela devidos nos anos de 2002, 2003 e 2004, ainda que em valores simbólicos diante do trabalho diuturno, especializado, prestado nos finais de semana, quando seria justo que ela descansasse de suas atividades dos dias úteis da semana, foram pagos da maneira mais informal possível, como é de costume em família. Ora em dinheiro, parceladamente, ora em forma de pagamentos, pelo seu pai, de contas por ela devidas, para oportuna compensação com seus créditos pelos serviços prestados" (grifamos). Por que tal alegação não se sustenta? O contribuinte ao justificar o tratamento dentário (dele e da esposa) realizado pela dentista Neila Patrice Vieira Benantes de Paula afirmou que os atendimentos ocorreram nos finais de semana. Na página 6 da resposta, de 06/02/2006, o contribuinte afirmou: "Ninguém mais indicado para o tratamento rotineiro do que minha própria sobrinha, que é profissional da área específica e me atende nos finais de semana, sem contar o favorecimento que me concede quanto ao valor cobrado" (grifamos). Ora, como pode o contribuinte e sua esposa serem atendidos nos finais de semana, simultaneamente, pela sua filha Rita de Cássia (fisioterapeuta) na cidade de SÃO PAULO, e pela sua sobrinha Neila (dentista) na cidade de Birigui — SP. Fariam eles as sessões de fisioterapia na cidade de São Paulo no sábado e viajariam mais de 500 quilômetros para fazerem o tratamento dentário no domingo? É claro que não. **O próprio contribuinte afirma que, nos finais de semana, ele e sua esposa tratavam dos dentes em BIRIGUI (SP).**

f) O Plano de saúde do contribuinte dá cobertura inclusive para tratamento fisioterápico. A Fundação CESP encaminhou a esta fiscalização relação de todos os fisioterapeutas e clínicas de fisioterapia conveniados que poderiam atender o contribuinte fiscalizado e seus dependentes. São inúmeros. A justificativa do contribuinte de que seria desvantajosa a utilização em razão dos gastos com táxi para locomoção não se sustenta. Por quê? Basta verificar no demonstrativo de prestação de serviços fornecido pela Fundação CESP que a esposa do contribuinte é atendida com frequência em Araçatuba por médicos e laboratórios. Interessante que para esses atendimentos frequentes em

Araçatuba ela pode se deslocar mais de 500 quilômetros de São Paulo à Araçatuba sem problema algum.

g) Mais uma observação que permite concluir pela inidoneidade dos recibos apresentados deve ser registrada. Comparando-se o recibo com data de emissão de 28/11/2003, no valor de R\$700,00 e o recibo com data de emissão de 23/12/2003, no valor de R\$440,00 verifica-se uma total discrepância no valor cobrado por uma sessão de fisioterapia num intervalo de tempo inferior a um mês. No primeiro recibo consta o valor de R\$700,00 referente a 40 sessões, que resulta no valor de R\$17,50 por sessão. No segundo recibo consta o valor de R\$440,00 referente a 11 sessões, que resulta no valor de R\$40,00 por sessão.

h) Pelas razões acima expostas e em face da absoluta falta de comprovação dos pagamentos e da prestação de serviços das despesas com fisioterapia pleiteados em valores significativos (R\$6.500,00 no ano-calendário de 2002, R\$3.800,00 no ano-calendário de 2003 e R\$3.885,00 no ano-calendário de 2004) caracterizado está o evidente intuito de fraude. Assim, conclui-se que as referidas deduções foram pleiteadas indevidamente, constituindo ação dolosa, de modo a reduzir o montante do imposto devido.

CIRCE APARECIDA SILVA DE PAULA (DENTISTA, cunhada do contribuinte fiscalizado)

a) Aparentemente, verifica-se que todos os recibos foram confeccionados numa mesma data, apesar das datas de emissão deles constantes serem diferentes;

b) Em todos os recibos observa-se apenas a descrição genérica (tratamento odontológico), bem como a ausência de numeração seqüencial. Além disso, não identificam o paciente;

c) Nenhum dos recibos traz o endereço do emitente;

d) Todos os recibos apresentam data de emissão incompleta. Neles estão indicados apenas mês e ano;

*e) Contribuinte teria realizado tratamentos odontológicos com mais de um profissional simultaneamente (**Circe Aparecida Silva de Paula, sua cunhada, e Neila Patrice Vieira Benante de Paula, sua sobrinha**), situação essa totalmente atípica e anômala;*

f) A Sra. Circe é funcionária assalariada do SESI;

g) Apesar de intimado, o contribuinte fiscalizado não apresentou nenhum outro documento adicional suficiente para a comprovação. Limitou-se a informar que os serviços teriam sido prestados nos finais de semana. Na página 7 da resposta, de 06/02/2006, o contribuinte afirmou: "Os serviços de atendimento que me foram prestados pela Dra. Circe Aparecida Silva de Paula, nos meses de julho a dezembro de 2003, foram realizados no prédio da Av. Euclides Miragaia, 1717, sala A, em Birigui (SP), tendo por objeto tratamento periodontal exclusivamente nos finais de semana, pois é o tempo disponível que tenho"

(grifamos). Tal alegação não se sustenta pelos mesmos motivos já mencionados no item "e" das constatações desta fiscalização relativas à fisioterapeuta Rita de Cássia.

Em relação às despesas médicas informadas nas declarações tendo como beneficiária NEILA PATRICE VIEIRA BENANTE DE PAULA (Dentista), o contribuinte após ter sido intimado em 12/01/2006, apresentou documentos adicionais, além dos recibos inicialmente apresentados. Tais documentos são cópias autenticadas dos prontuários relativos aos tratamentos dentários do contribuinte fiscalizado e de seus dependentes. Após análise destes documentos e demais esclarecimentos prestados pelo contribuinte, concluímos pela comprovação da dedução pleiteada.

Diante de todo o exposto, glosamos os valores deduzidos indevidamente como despesas médicas nos anos-calendário de 2002 a 2004, conforme abaixo demonstrado:

(...)

*Em relação às despesas médicas pleiteadas tendo como beneficiários HOSPITAL AVICCENA, HOSPITAL PROFESSOR EDMUNDO VASCONCELOS, ISMAIL RAJAB, RITA DE CÁSSIA ARVELINO DE PAULA e CIRCE APARECIDA SILVA DE PAULA, os fatos demonstram que o contribuinte, reiteradamente, prestou declarações falsas, deduzindo despesas médicas INDEVIDAS com a utilização de recibos e documentos imprestáveis para tal. com o fim de reduzir o imposto devido, caracterizando o evidente intuito de fraude. Assim, justifica-se a aplicação da multa qualificada, tipificada no artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/196 . Portanto, em relação a estes beneficiários, lavramos o presente auto de infração para a formalização da exigência tributária com a aplicação da multa qualificada.”
(destaques no original)*

Assim, verifica-se que, em face da situação específica dos autos, foram solicitados elementos de prova adicionais, o que somente foi cumprido em relação à dentista Neila Patrice Vieira Benante de Paula, sobrinha do Contribuinte, apresentando-se os respectivos prontuários, o que motivou a aceitação da despesa. Quanto à fisioterapeuta Rita de Cássia Arvelino de Paula, filha do Contribuinte, e à dentista Circe Aparecida Silva de Paula, cunhada do Contribuinte, nada foi apresentado, mantendo-se a glosa. No que tange às demais glosas, não se tratou de serviços prestados por parentes do Contribuinte, mas sim de erro em valores declarados (Fundação CESP) e despesas relativas a pessoas que, após a circularização junto aos prestadores dos serviços, descobriu-se que se tratava de despesas com pessoas que não eram dependentes do Contribuinte (Hospital Aviccena, Hospital Professor Edmundo Vasconcelos e Ismail Rajab).

Quanto ao primeiro paradigma indicado, Acórdão 102-45.559, o seu contexto pode ser extraído dos trechos a seguir:

Ementa

“GLOSA DESPESAS MÉDICAS — Restabelece-se as deduções das despesas médicas lançadas pelo contribuinte em sua declaração de rendimentos e glosadas pela fiscalização, quando, a vista de toda a documentação carreada aos autos que comprovam a efetividade das despesas, o fisco não consegue provar que tais documentos foram emitidos de forma irregular.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.” (grifei)

Voto

“No mérito, entendo que merece uma pequena reforma a r. decisão a quo, em relação apenas à glosa das despesas médicas deduzidas pelo recorrente em suas declarações de rendimentos, relativa aos anos-calendário de 1996, 1997 e 1998.

Isto porque, conforme se verifica do processo, além do recorrente ter lançado nas suas declarações de rendimentos os pagamentos efetuados aos profissionais que lhe prestaram serviços médicos, carreou para os autos, recibos devidamente emitidos por aqueles profissionais; havendo ainda, declarações dos profissionais firmando a prestação de serviços, assim como, cópias de fichas médicas anexadas por solicitação da fiscalização.

Agora, para afastar toda a documentação que socorre o recorrente em relação às despesas médicas por ele lançadas em suas declarações de rendimentos, deveria o Fisco contraditar todas aquelas provas, e não, simplesmente, presumir que aqueles serviços não foram na verdade efetuados.

A partir das inadequadas suposições em relação às despesas efetuadas pelo recorrente, a fiscalização começou a presumir fatos para criar as supostas irregularidades e com isso pretendeu, pelo lançamento do tributo, inverter o ônus da prova, quando a legislação do imposto de renda prevê – para a pessoa jurídica – fundamentalmente apenas quatro situações que possibilitam a inversão do ônus da prova, quais sejam:

- a) configuração de saldo credor de caixa;*
- b) configuração de passivo fictício;*
- c) configuração de suprimentos de caixa à empresa por administradores, sócios ou acionistas, de recursos cuja efetividade da entrega e da origem não forem comprovadamente demonstradas e, d) configuração de hipótese de distribuição disfarçada de lucros.*

Portanto, ressalvadas essas exceções, a regra é o ônus da prova ser mister das autoridades administrativas.

Desse modo, as supostas irregularidades presumidas pela fiscalização, deveriam ser, efetivamente, provadas, demonstrando ainda o nexos causal, ou seja, seria necessário demonstrar que os referidos serviços não aconteceram.

A verdade é que, em nenhum momento a autoridade administrativa provou, efetivamente, que aqueles serviços não se sucederam, não podendo dessa forma, a vista de toda as documentações anexadas ao processo, desconsiderá-las, pois, de vez que não se aplica para o presente caso as presunções legais.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para restabelecer as deduções das despesas médicas lançadas pelo recorrente em suas declarações de rendimentos.”

De plano, verifica-se que a situação tratada no acórdão paradigma não se assemelha à tratada no recorrido. Primeiramente, verifica-se que o paradigma não faz qualquer menção, no sentido de que os serviços médicos objeto das glosas teriam sido prestados por dois parentes do Contribuinte. Tampouco foram relatados os indícios de inidoneidade verificados no recorrido, conforme resumido no voto do julgado guerreado:

“No caso presente, a Fiscalização apontou abundantes elementos que põem em dúvida a idoneidade dos, recibos apresentados, como o fato dos supostos prestadores serem parentes próximos do autuado, de serviços serem realizados simultaneamente em localidades distantes, de os beneficiários dos serviços serem pessoas que não figuram como seus dependentes, entre outros. Diante desses elementos, deveria o Contribuinte, como foi intimado a fazê-lo, trazer elementos adicionais de prova da efetividade da prestação dos serviços e dos pagamentos efetuados.”

Ainda que assim não fosse, constata-se que no paradigma foram apresentados, além de recibos, declarações dos profissionais confirmando os serviços, bem como cópias das fichas médicas, anexadas a pedido da Fiscalização, concluindo-se pela impossibilidade de desconsideração de tais provas, por parte do Fisco. Nesse particular, não se vislumbra onde residiria a alegada divergência, em relação ao acórdão recorrido. Muito pelo contrário, os acórdãos recorrido e paradigma encontram-se em total sintonia, já que ambos aceitaram as despesas para as quais houve apresentação de documentos adicionais aos recibos, a saber:

- no caso do paradigma, repita-se que foram apresentadas, além dos recibos, declarações dos profissionais firmando a prestação de serviços, bem como cópias de fichas médicas anexadas por solicitação da Fiscalização;

- no caso do acórdão recorrido, reitera-se que foram apresentados, relativamente à dentista Neila Patrice Vieira Benante de Paula, além dos recibos, os prontuários referentes aos serviços prestados ao Contribuinte e seus dependentes e, a despeito de a profissional ser sua sobrinha, a despesa foi acatada.

Destarte, o acórdão recorrido, além de retratar situação fática diversa daquela descrita no paradigma, revelou a concessão de tratamento ainda mais benéfico ao Contribuinte, na medida em que, mesmo tratando-se de sua sobrinha, contentou-se com a apresentação adicional de prontuário, quando no paradigma, além das fichas médicas, foram apresentadas as declarações dos prestadores, confirmando a realização dos serviços.

Assim, esse primeiro paradigma não logrou comprovar a alegada divergência jurisprudencial.

Quanto ao segundo paradigma indicado pelo Contribuinte – Acórdão 102-47.917 – este já se encontrava reformado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, quando da interposição do apelo, em 19/11/2010. Com efeito, dito julgado foi reformado pelo Acórdão 9202-00.815, de 10/05/2010, por meio do qual foi dado provimento ao Recurso Especial do Procurador, com a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. PRESTADOR DE SERVIÇOS SUMULADO. IRREGULARIDADES INDICADAS/COMPROVADAS PELA FISCALIZAÇÃO. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO DO CONTRIBUINTE.

De conformidade com a jurisprudência consolidada neste Colegiado, inclusive objeto da Súmula CARF nº 40, a qual é de observância obrigatória pelos julgadores administrativos, as despesas médicas dedutíveis do imposto de renda de pessoa física depende da comprovação por parte do contribuinte da efetividade da prestação dos serviços e do respectivo pagamento, nos termos do artigo 80, inciso III, do RIR, não se prestando para tanto a simples apresentação de recibos de prestadores de serviços em face dos quais foram emitidas Súmulas Administrativas de Documentação Tributariamente Ineficaz, maculando/fragilizando, assim, a documentação ofertada pelo contribuinte em defesa de sua pretensão, cabendo a este ofertar outras provas hábeis e idôneas com o fito de corroborar as despesas médicas deduzidas.

Recurso especial provido.”

Assim, não conheço do Recurso Especial, interposto pelo Contribuinte, por falta de demonstração de divergência jurisprudencial.

Quanto ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, este visa a rediscussão da desqualificação da multa de ofício.

O apelo é tempestivo, restando perquirir acerca do atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade.

Em sede de Contra-Razões, o Contribuinte pede o não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, alegando que as situações retratadas nos paradigmas não guardariam pertinência com o caso dos autos.

A Fazenda Nacional indica como paradigmas os Acórdãos 102-47.428, 106-15.959 e 106-16.025. Entretanto, reitera-se que existe o limite de até dois paradigmas por matéria, previsto tanto no antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007, vigente à época da interposição do apelo (art. 15, § 2º), como no Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009 (art. 67, §§ 4º e 5º). Destarte, como não foi especificada ordem de prioridade para exame, serão

considerados apenas os dois primeiros paradigmas indicados no Recurso Especial – Acórdãos 102-47.428 e 106-15.959.

Antes de proceder à análise dos paradigmas, importa reiterar que se trata de Recurso Especial de divergência, e que esta somente se caracteriza quando, em face de situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas.

Nesse passo, tal como ocorreu quando da análise da primeira matéria – glosas de despesas médicas – a discussão que se pretende travar agora – qualificação da penalidade referente às glosas – diz respeito essencialmente à análise do conjunto probatório constante dos autos, mais especificamente à conduta dos Contribuintes envolvidos em cada um dos procedimentos administrativos em confronto.

Claro está que discutir acerca da existência de evidente intuito de fraude envolve, mais que qualquer outro tema, a valoração de provas, o que, repita-se, não é próprio à demonstração de divergência jurisprudencial, esta adstrita à interpretação da lei.

Ainda assim, tal como foi feito quando da análise do recurso do Contribuinte, para que não se alegue cerceamento de direito de defesa, serão verificados os pontos sobre os quais a Fazenda Nacional entende ter se configurado divergência jurisprudencial, a ver se efetivamente teria havido aplicação de diferente critério jurídico na avaliação da conduta dos Contribuintes, quanto à caracterização de fraude.

Nesse passo, verifica-se que a Fazenda Nacional limita-se a transcrever as ementas dos paradigmas, ora reproduzindo-se apenas as duas primeiras:

Acórdão 102-47.428

EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - MULTA QUALIFICADA – A utilização de documentos inidôneos para a comprovação de despesas caracteriza o evidente intuito de fraude e determina a aplicação da multa de ofício qualificada.

Acórdão 106-15.959

MULTA QUALIFICADA — Aplica-se a multa qualificada de 150% ao lançamento nas hipóteses previstas no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96. Caracterizado o intuito de fraude, a multa deve ser mantida. Recurso negado.

Após a simples citação das ementas, a Fazenda Nacional assim estabelece o ponto de divergência:

“Como se observa, as situações fáticas relativas à fraude por reiteração de conduta dolosa por apresentação de documentação invidiosamente falsa é idêntica entre os acórdão paradigmas e o Recurso de Ofício ora atacado, restando demonstrada, portanto, a divergência entre as Câmaras mencionadas, apta a ensejar o presente Recurso.”

De plano, esclareça-se que o ônus de demonstrar a divergência alegada é do Recorrente e, tratando-se de análise de conduta, com vistas à demonstração de adoção de

critério diverso quanto à caracterização de fraude, evidentemente teria de ser demonstrado que as situações em confronto seriam semelhantes, o que não foi feito no presente caso.

No caso do acórdão recorrido, a conduta do Contribuinte, relativamente aos serviços médicos prestados por seus parentes, já foi descrita quando da análise da matéria anterior. A seguir será transcrita a parte do Auto de Infração que trata das demais despesas, cuja penalidade também foi qualificada:

HOSPITAL PROFESSOR EDMUNDO VASCONCELOS

a) *Inicialmente, o contribuinte foi intimado em 12/01/2006 para esclarecer a diferença existente entre o valor informado na declaração como valor pago (R\$7.328,27) e o valor da cópia dos dois cheques apresentados para a comprovação, um no valor de R\$3.800,00 e outro no valor de R\$3.000,00, bem como a identificação do paciente;*

b) *Na resposta de 06/02/2006 o contribuinte respondeu que concordava com a glosa do valor de R\$528,27 (valor não comprovado) e informou que a paciente era Maria Aparecida Arvelino de Paula, sua esposa e dependente;*

c) *Na mesma data em que o contribuinte foi intimado (12/01/2006) esta fiscalização também intimou o Hospital Prof. Edmundo Vasconcelos para apresentar documentos e esclarecimentos, inclusive o nome do paciente. Recebemos a resposta do referido hospital, onde se informou que os serviços foram prestados na paciente Maria Cristina Gasparini de Paula, que não é dependente do contribuinte fiscalizado;*

d) *Diante da divergência de informação em relação à identificação do paciente, o contribuinte foi novamente intimado em 17/02/2006 para se manifestar. Em 01/03/2006 o contribuinte disse que a informação correta era a prestada pelo referido Hospital. Na página 2 da resposta de 01/03/2006, o contribuinte afirmou: "Estão corretas as informações prestadas pelos dois hospitais e pelo Dr. Ismail Rajab. Assim, a relação de pacientes que consta das páginas 8 e 9 da resposta de 06/02/2006 passa a ter a seguinte redação: recibo do Hospital Prof. Edmundo Vasconcelos: paciente Maria Cristina Gasparini de Paula (sobrinha);*

e) *Aqui ficou caracterizado o evidente intuito de fraude. Inicialmente, o contribuinte prestou declaração falsa na declaração de imposto de renda informando despesas médicas de pessoa que não é sua dependente. Posteriormente, novamente prestou declaração falsa quando na sua resposta de 06/02/2006 informou que a paciente era sua esposa Maria Aparecida Arvelino de Paula. Ademais, comprova-se também a inconsistência da alegação do contribuinte de que realizava os pagamentos em dinheiro. Por que será que neste caso o contribuinte não encontrou dificuldades para obter do banco cópia dos dois cheques compensados para apresentar à fiscalização como documento comprobatório da realização dos pagamentos? Ora, o contribuinte não poderia apresentar a nota fiscal de serviços, pois esta foi emitida em nome da sua sobrinha Maria Cristina Gasparini de Paula. Cópia da referida nota fiscal foi obtida pela fiscalização junto ao referido hospital.*

HOSPITAL AVICCENA E DR. ISMAIL RAJAB

a) *Em relação a estes dois beneficiários, também ficou caracterizado o evidente intuito de fraude. Aqui também o contribuinte tentou enganar o Fisco. Inicialmente, prestou declaração falsa nas declarações de imposto de renda informando despesas de pessoas que não são seus dependentes, e, posteriormente novamente prestou declaração falsa quando na sua resposta de 06/02/2006 informou que o paciente seria o seu filho Gabriel Arvelino de Paula.*

b) *O mesmo procedimento adotado pela fiscalização em relação ao Hospital Professor Edmundo Vasconcelos foi adotado com esses dois beneficiários. O contribuinte recebeu cópia das respostas dos referidos prestadores de serviço, onde estes informaram a esta fiscalização o nome do verdadeiro paciente (Sr. Edson de Paula), que não é dependente do contribuinte fiscalizado.*

(...)

*Em relação às despesas médicas pleiteadas tendo como beneficiários HOSPITAL AVICCENA, HOSPITAL PROFESSOR EDMUNDO VASCONCELOS, ISMAIL RAJAB, RITA DE CÁSSIA ARVELINO DE PAULA e CIRCE APARECIDA SILVA DE PAULA, os fatos demonstram que o contribuinte, reiteradamente, prestou declarações falsas, deduzindo despesas médicas INDEVIDAS com a utilização de recibos e documentos imprestáveis para tal, com o fim de reduzir o imposto devido, caracterizando o evidente intuito de fraude. Assim, justifica-se a aplicação da multa qualificada, tipificada no artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/196. Portanto, em relação a estes beneficiários, lavramos o presente auto de infração para a formalização da exigência tributária com a aplicação da multa qualificada.”
(destaques no original)*

Quanto ao primeiro paradigma – Acórdão 102-47.428 – o seu contexto pode ser extraído dos trechos a seguir transcritos:

Ementa

“DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS - Diante de indícios da inidoneidade dos recibos apresentados para a comprovação de pagamentos de despesas médicas, justifica-se a exigência por parte do Fisco de elementos adicionais para a comprovação da efetividade da prestação dos serviços e do pagamento. Sem isso, o simples recibo é insuficiente para comprovar a despesa, justificando a glosa.

EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - MULTA QUALIFICADA – A utilização de documentos inidôneos para a comprovação de despesas caracteriza o evidente intuito de fraude e determina a aplicação da multa de ofício qualificada.

Recurso negado.”

Relatório

*“Quanto à glosa de despesas médicas, esta foi mantida por entender o órgão julgador que o Contribuinte não conseguiu comprovar a efetiva prestação dos serviços e o pagamento respectivo, somando-se a isso a **existência de profissionais não habilitados junto ao Conselho regional da respectiva categoria, recibos preenchidos irregularmente e divergência de informações prestadas pelos profissionais ao órgão regulador e à Receita Federal.**”*

Voto

Quanto às deduções indevidas, a discussão se resume à comprovação da prestação dos serviços pelos profissionais de saúde, tendo em vista que a fiscalização considerou inidôneos os recibos apresentados pelo Contribuinte. O montante discutido no ano de 2000 equivale a R\$ 47.425,00, no ano de 2001, a R\$ 57.450,00, e de R\$ 45.750,00, no ano de 2002.

Diante da existência de dúvidas quanto à legitimidade dos recibos fornecidos à fiscalização, convém perquirir, através de requisição ao Contribuinte ou aos próprios profissionais, provas complementares que autorizem as deduções a título de despesas médicas. Convém mencionar que o ônus pela comprovação da utilização e do pagamento dos serviços é do Contribuinte que se beneficiou com a dedução, por força de dispositivo legal (art. 73 do RIR/99).

Os recibos questionado envolvem os seguintes profissionais: Célia Piterman, Fabiano Cipriano Nascimento, Karine Alves de Oliveira, Márcia A Vieira Zimerer, Marcos Vinícius Galdino Moreira, Moacir Aires Rodrigues, Renata Santos Gomes e Sabrina Barros Pinto.

Sobre os referidos profissionais médicos, analisando-se o Relatório Fiscal de fls. 12/21, além dos documentos constantes dos autos, destacam-se as seguintes observações:

a) Célia Piterman

Nos recibos fornecidos pela psicóloga Célia Piterman, verificou-se a incompatibilidade entre os endereços da profissional e da prestação do serviço, visto que o consultório é localizado em Teófilo Otoni e a prestação dos serviços teria ocorrido em Belo Horizonte (fls. 103 e 231). Além disso, segundo a fiscal autuante, o tratamento de R\$ 31.650,00, no ano de 2000, e de R\$ 21.000,00, no ano de 2001, equivaleriam a mais de 200 consultas por ano. Os recibos foram preenchidos com caligrafias diferentes, apesar de a psicóloga informar que não utilizou serviços de secretária, o que indica que foram preenchidos por terceira pessoa. A AF indica que também foram fiscalizadas outras três pessoas, cliente do Contribuinte (que é contador), e todas também pleitearam deduções de alto valor da Sra. Célia.

b) Fabiano Cipriano do Nascimento

O Dr. Fabiano é esposo da Dra. Karine A. de Oliveira, que por sua vez é cunhada do Contribuinte. O carimbo com seu nome foi utilizado no recibo da Sra. Karine (fls. 69 e fls. 70 da representação para fins penais), e o erro foi encoberto com corretivo líquido. Da mesma forma, existe discordância quanto ao local constante do recibo e o local da prestação dos serviços. Ademais, o profissional não poderia exercer atividade médica em Minas Gerais, pois sua carteira profissional foi emitida em Rondônia (fls. 103 e 139)

c) *Karine Alves de Oliveira*

A Dra. Karine é cunhada do Contribuinte e da mesma forma que o esposo, o Dr. Fabiano, não poderia exercer suas atividade em Minas Gerais, pois sua carteira restringe a atividade ao estado de Rondônia.

d) *Márcia Aparecida Vieira Zinnerer*

A numeração dos recibos indica que os mesmos foram preenchidos em seqüência, apesar de as datas serem distantes (fls. 104 e 181). A AF responsável deslocou-se até o consultório da Dra. Márcia e verificou que a ficha do Contribuinte continha apenas nome, telefone e valor dos recibos, sem qualquer data ou outra anotação. Percebeu também que dentista exerce suas atividades em São José do Divino, há 2 horas de viagem de Teófilo Otoni.

e) *Sabrina Barros Pinto e Marcos Vinicios Galdino Moreira*

No local onde o Contribuinte informou ser o local de prestação dos serviços, a secretária informou que nos 3 anos em que trabalha no consultório não conheceu nenhum dos profissionais. Dentre os recibos emitidos constam alguns datados de sábados e domingos. Novamente há prova de má utilização dos carimbos, pois o carimbo da Dra. Sabrina foi utilizado no recibo do Dr. Fabiano.

f) *Moacir Aires Rodrigues*

O Contribuinte informa que se trata de profissional de fisioterapia, mas há nos autos recibo de tratamento de psicologia (fls. 74 e 108). O profissional não foi encontrado no local indicado pelo Contribuinte.

g) *Renata Santos Gomes*

Dra. Renata é prima do Contribuinte. Há nos autos recibos da profissional em data anterior ao da sua inscrição no CRM. Intimada a apresentar conta de luz ou telefone do seu estabelecimento, a Dra Renata trouxe o IPTU da MSE Consultoria e Serviços (fls. 179 e 180), empresa que faz a sua contabilidade.

Além das irregularidades especificamente apontadas, existem indícios complementares, como a semelhança de grafia nos recibos, o que indica a existência de atitude fraudulenta; o

local da assinatura dos profissionais contém um "x", o que indica que foram preenchidos por outra pessoa e posteriormente assinados; outros contribuinte, que têm como contador o Contribuinte, Sr. Washington, também efetuaram deduções em valores relevantes perante os mesmos profissionais.

Assim, entendendo não assistir razão ao Contribuinte, pois diante da imprestabilidade dos recibos, o Contribuinte deve trazer aos autos outros documentos que comprovem e validem a dedução pleiteada, o que não foi o caso. O Contribuinte se resume a insistir que fez o pagamento em espécie, motivo pelo qual não poderia comprová-los. Contudo, ainda que houvessem sido pagos em dinheiro, um extrato simples de sua conta bancária comprovaria os saques eventualmente realizados.

Ademais, não só deixou o Contribuinte de comprovar a prestação dos serviços, como trouxe aos autos documentação que sabia inverídica e que foi confeccionada com esse fim. A análise dos recibos, pelas rasuras e trocas de carimbos, impõe o reconhecimento de sua falsidade.

Com efeito, a despeito de algumas semelhanças com o caso do acórdão recorrido, este paradigma descreve situação em que foram constatadas provas materiais de falsidade na documentação apresentada. Quanto ao acórdão recorrido, por sua vez, o que se apontou foram indícios de inidoneidade, que conduziram à manutenção das glosas das despesas, mas não da qualificadora. Confirma-se o voto condutor:

“No caso presente, a Fiscalização apontou abundantes elementos que põem em dúvida a idoneidade dos, recibos apresentados, como o fato dos supostos prestadores serem parentes próximos do autuado, de serviços serem realizados simultaneamente em localidades distantes, de os beneficiários dos serviços serem pessoas que não figuram como seus dependentes, entre outros. Diante desses elementos, deveria o Contribuinte, como foi intimado a fazê-lo, trazer elementos adicionais de prova da efetividade da prestação dos serviços e dos pagamentos efetuados. Entretanto, nada disso apresentou, limitando-se a defender, com considerações de ordem geral, a possibilidade de que os serviços em questão foram efetivamente prestados.

Entretanto, nas circunstâncias deste processo, isso não basta. Para se admitir como comprovada a prestação dos serviços médicos e os pagamentos efetuados teria o Contribuinte que reunir prova, ainda que parciais dos pagamentos realizados.

Sobre a qualificação da multa de ofício, penso que a exasperação da penalidade requer a demonstração cabal da conduta fraudulenta, o que não se caracteriza apenas pela dedução indevida. É preciso demonstrar que o Contribuinte agiu de forma dolosa com o propósito de ludibriar o Fisco. No caso, o que se verifica é que o Contribuinte pleiteou a dedução de despesas as quais a Fiscalização apurou não terem sido efetivamente comprovadas.

Entretanto, não se pode afirmar, com base nos elementos carreados aos autos, que o Contribuinte procurou esconder a ocorrência do fato gerador ou modificar suas características.”

Assim, não restou demonstrada a alegada divergência, relativamente a este primeiro paradigma.

Quanto ao segundo paradigma – Acórdão 106-15.959 – repita-se que o único trecho trazido à colação pela Fazenda Nacional foi a respectiva ementa, que nada informa sobre a conduta do Contribuinte:

Ementa

“(…)

IRPF — GLOSA - DESPESAS MÉDICAS — Não sendo comprovada a efetividade dos serviços médicos prestados, cuja dedução o contribuinte pleiteava, deve ser mantida a glosa das referidas despesas.

MULTA QUALIFICADA — Aplica-se a multa qualificada de 150% ao lançamento nas hipóteses previstas no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96. Caracterizado o intuito de fraude, a multa deve ser mantida.

Recurso negado.”

Compulsando-se o inteiro teor do julgado, é possível extrair o seu contexto:

Voto

*“Por fim, com relação às despesas médicas, também não há o que alterar na decisão recorrida, pois **o Recorrente não tem quaisquer recibos que provem a efetiva realização das despesas cuja dedução pleiteia. E é por isso mesmo que está correta a aplicação da multa qualificada de 150% a esta parcela do lançamento.***

Quanto à multa, não há que se falar em inversão do ônus da prova, pois a mera declaração de despesas não comprovadas já indica, por si só, o intuito da fraude.”

A leitura do trecho acima permite concluir que a situação retratada nesse segundo paradigma também não se assemelha à do acórdão recorrido. Isso porque não há como comparar-se situação em que não foi apresentado qualquer recibo, com a situação do acórdão recorrido, em que foram apresentados recibos ou cheque nominais de todas as despesas declaradas, sendo que relativamente a um dos profissionais, a despeito de ser parente do Contribuinte, a respectiva dedução foi aceita, tendo em vista a apresentação de prontuários. Assim, não há que se falar em divergência jurisprudencial, ausente a similitude fática necessária.

Diante do exposto, não conheço dos Recursos Especiais, interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte, por falta de demonstração de divergência jurisprudencial.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo