



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10980.720298/2008-09
Recurso nº 200.011 Voluntário
Acórdão nº 2801-00.593 – 1ª Turma Especial
Sessão de 18 de junho de 2010
Matéria IRPF
Recorrente MARIA JOSÉ FONSECA NUNES RIBEIRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Sem a precisa identificação do prejuízo ao livre exercício do direito ao contraditório e da ampla defesa, não há razão para se declarar a nulidade do processo administrativo, ausente a prova de violação aos princípios constitucionais que asseguram esse direito.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Para se gozar de dedução pleiteada com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de simples recibo e/ou declaração unilateral, sendo também necessária a efetiva comprovação dos pagamentos correlatos.

Preliminar de Nulidade Rejeitada.

Recurso Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Quanto ao mérito, votaram pelas conclusões os Conselheiros Julio Cezar da Fonseca Furtado e Eivance Canário da Silva.

Amarylles Reinaldi e Henriques Resende - Presidente

Assinado digitalmente em 30/07/2010 por ANTONIO DE PADUA ATHAYDE MAGAL, 20/08/2010 por AMARYLLES REINALDI E HENRIQUES

Autenticado digitalmente em 30/07/2010 por ANTONIO DE PADUA ATHAYDE MAGAL
Emitido em 12/01/2011 pelo Ministério da Fazenda

Antonio de Pádua Athayde Magalhães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Amarylles Reinaldi e Henriques Resende, Marcelo Magalhães Peixoto, Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Tânia Mara Paschoalin, Julio Cezar da Fonseca Furtado e Eivanice Canário da Silva.

Relatório

Maria José Fonseca Nunes Ribeiro, já devidamente qualificada nos autos, inconformada com a decisão de primeira instância, prolatada pela 4ª Turma de Julgamento da DRJ/Curitiba (PR), nos termos do Acórdão DRJ/CTA nº 06-20.103, de 25/11/2008, às fls. 56/61, pleiteia junto a este Egrégio Conselho a sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário às fls. 67/75.

Mediante Notificação de Lançamento, às fls. 11/15, formalizou-se exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF (suplementar), relativo ao exercício 2006, ano-calendário 2005, no valor total de R\$ 9.809,71, incluindo a multa de ofício (75%) e os juros de mora, estes calculados até 29/08/2008.

De acordo com a descrição dos fatos e o enquadramento legal constantes da peça de autuação, foram glosadas todas as deduções pleiteadas pela contribuinte a título de despesas médicas, no valor total de R\$ 17.600,00, face à ausência de comprovação do efetivo pagamento. Assevera a autoridade lançadora que:

[...] A contribuinte apresentou documentos comprobatórios do efetivo uso conforme solicitado na intimação e apresentou documento do Sistema de Informações do Banco do Brasil contendo saques efetuados dos pagamentos de benefício do INSS os quais não cobrem os valores dos recibos apresentados. Não apresentou outros documentos comprobatórios de saques de contas correntes para cobertura das despesas médicas declaradas.

Inconformada com a exigência da qual tomou ciência em 11/09/2008, nos termos do documento à fl. 49, a contribuinte apresentou, em 09/10/2008, impugnação, às fls. 02/06, cujas razões de defesa estão a seguir resumidas:

- os pagamentos questionados ocorreram, conforme recibos apresentados, corroborados por declaração das prestadoras de serviço, pois o uso efetivo dos serviços não foram questionados pela fiscalização;

- tem o hábito de efetuar o pagamento de alguns serviços em espécie e de sacar todo o valor de uma das pensões que recebe, e assim, apresentou extrato com retiradas mensais para demonstrar esse fato, que foi erroneamente interpretado pela autoridade lançadora, uma vez que entendeu ser aquele o único documento capaz de comprovar o pagamento das despesas médicas;

- possui lastro financeiro para suportar as despesas e que mensalmente retira valores em espécie de sua conta corrente, pois se comparados o valor das despesas médicas

glosadas com o saque total referente ao benefício do INSS juntamente com outros saques efetuados no período se chega à conclusão de que houve numerário suficiente para fazer frente às despesas, e ainda assim, tal glosa jamais poderia ser da integralidade dos valores;

- diz anexar aos autos os extratos bancários do ano de 2005, além do comprovante de retirada do benefício do INSS de 2002 a 2008, afirmando que deixa de apresentar o material relativo aos exames realizados atinentes à declaração de recebimento dos valores pela empresa prestadora de serviço, por já havê-los apresentado à fiscalização, que teria reconhecido que os serviços médicos foram efetivamente prestados.

Ao apreciar a lide, a 4ª Turma de Julgamento da DRJ/Curitiba (PR), em decisão unânime, julgou procedente o lançamento, baseando-se em entendimento sintetizado na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF.

Ano-calendário: 2005

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual, além de limitada às especificadas em lei, está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, podendo ser exigida a demonstração do efetivo pagamento e prestação do serviço.

Com a ciência da decisão da DRJ ocorrendo em 30/03/2009, nos termos do AR – Aviso de Recebimento à fl. 65, a contribuinte interpôs, em 23/04/2009, por meio de seus procuradores, o Recurso Voluntário às fls. 67/75, alegando, em síntese, que:

- entendeu a autoridade julgadora que, apesar de juntados extratos comprovando saques em dinheiro, não foi comprovado o pagamento das despesas glosadas;

- extrapolando até mesmo o contido no auto de infração, cujos fatos imputados é que merecem e devem ser objeto de defesa, passou a autoridade julgadora a dizer que sequer os serviços médicos haviam sido comprovados, para em seguida, tão-somente em função da idade da autuada, insinuar que para realização dos serviços médicos teria a mesma que se deslocar para outra cidade (*isto, aliás, é evidente*), o que seria “insustentável” (*palavra utilizada pelo nobre julgador às fls. 60*);

- encontrando-se o entendimento do ilustre julgador baseado exclusivamente em seu particular e pessoal entendimento, uma vez que sequer conhece a recorrente e sua situação física apesar dos 72 anos de idade à data dos fatos, tal decisão merece reforma, seja pela total ausência de fundamentação jurídica válida para a inusitada conclusão, seja porque a afirmação pessoal do relator pode até mesmo se configurar como discriminatória e atentatória à dignidade da recorrente;

- merece tal entendimento ser rebatido no presente recurso, sem embargo da decisão poder ser configurada nula, na medida em que traz elementos e fatos estranhos ao processo, sem qualquer comprovação;

- anexada aos autos cópia do documento de habilitação, de certificado de propriedade de veículo automotor da contribuinte, bem como de notificação que trata de imposição de multa de trânsito contra a mesma, demonstra-se que diferentemente da forma equivocada e totalmente discriminatória como foi tratada a questão na decisão ora recorrida, a idade da recorrente nunca foi impeditivo para qualquer atividade física, tampouco para viagens ou deslocamentos, seja a lazer, ou para realização de exames;

- é incorreta a conclusão da decisão recorrida de que a contribuinte se negou a comprovar a realização dos exames, eis que os fatos descritos no auto de infração demonstram que tal comprovação foi feita antes da lavratura do lançamento;

- a persistir o entendimento manifestado na decisão recorrida, a qual se baseou, para o julgamento, no que não consta do auto de infração, estaria se institucionalizando o cerceamento de defesa, pois se o autuante, ao descrever a situação, julgou comprovada a realização dos exames, centrando-se apenas nos pagamentos, não pode a autoridade julgadora, sob pena de nulidade, se basear em fatos e descrições alheias ao mesmo;

- caso seja necessário, pode a recorrente novamente provar o que assevera, eis que dispõe de toda a documentação que foi analisada e julgada suficiente pelo fiscal;

- quanto ao pagamento das despesas também não prospera o argumento do ilustre julgador, uma vez que o pagamento foi efetuado em espécie e atestou o recebimento, não há outra forma de comprovar o pagamento, salvo se for através de depoimento da recorrente ou de prova testemunhal;

- a declaração e o recibo contém elementos necessários para tanto, não podendo ser desconsiderados pelo julgador, até porque por ser viúva e efetuar gastos de pequena monta, detém recursos suficientes para fazer face a tais despesas;

- quanto ao local do exame, exatamente por um de seus filhos ser sócio de uma das empresas, além de ser médico, é que optou por realizar seus exames em Blumenau;

- os valores cobrados e que foram pagos representam além de custos de material e de equipamentos, também a retribuição/lucro dos demais sócios da referida empresa, eis que em relação a estes a recorrente não possui qualquer vínculo familiar, não sendo crível que os mesmos venham a arcar com custos e despesas de familiares dos outros sócios;

- não há lei que estabeleça que o pagamento de exames ou médicos seja efetuado em cheque, podendo ser feitos em espécie, como no caso em exame, onde a recorrente demonstra deter condições financeiras para comprovar o pagamento realizado em dinheiro.

Ao final de sua defesa, requer a contribuinte o provimento do recurso interposto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Relator

O recurso em julgamento foi tempestivamente apresentado, preenchendo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Primeiramente, da análise dos autos, depreende-se que não assiste razão à recorrente na pretendida nulidade do procedimento fiscal. Não há nele vício que o comprometa. O auto de infração em epígrafe se revestiu de todas as formalidades legais previstas pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 1993.

Também não assiste razão à defendente quanto à suscitada nulidade da decisão recorrida em função de ausência de fundamentação jurídica válida para as conclusões alcançadas pela autoridade julgadora; tampouco se verifica nos autos qualquer cerceamento do seu direito de defesa.

E explico.

No nosso sistema jurídico, em especial para o processo administrativo fiscal, prevalece o Princípio da Livre Convicção, que se contrapõe ao sistema adotado em alguns países, onde a legislação processual estabelece uma hierarquia de provas, devendo a autoridade julgadora observá-la em suas decisões. No nosso ordenamento jurídico, o julgador é que valora as provas, decidindo com liberdade na sua apreciação. Tal é o que dispõe o artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, que se constitui o norte de todo o Processo Administrativo Fiscal:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Neste ponto, destaque-se uma noção básica da teoria da prova no âmbito administrativo. Na busca da verdade material - princípio este informador do processo administrativo fiscal – forma o julgador seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato. É que o julgador administrativo não está adstrito a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo estabelecer sua convicção a partir do cotejamento de elementos de variada ordem – desde que estejam estes, por óbvio, devidamente juntados ao processo.

Observa-se, portanto, no caso concreto, que o entendimento do órgão de julgamento de primeira instância se pautou nos elementos de prova que foram trazidos aos autos, mediante a lavratura do auto de infração, bem como naqueles acostados pela contribuinte por ocasião da apresentação de sua impugnação, inspirados pela própria infração apurada pela autoridade lançadora - dedução indevida de despesas médicas.

E neste sentido, a prova da infração pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, **livre a convicção do julgador na apreciação das provas constantes dos autos**, de conformidade com os arts. 131 e 332 do Código de Processo Civil, e o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Outrossim, não há nos autos qualquer evidência capaz de sustentar que o julgador administrativo tenha atuado por sentimento alheio a seu mister, ou fincado sua análise em causas pessoais, estranhas ao presente processo.

Assim, a contrariedade da recorrente com a motivação esposada no acórdão guerreado não constitui qualquer vício material capaz de incorrer em sua plena desconsideração, até porque, como já dito, o livre convencimento do julgador administrativo encontra-se resguardado pela norma processual (art. 29 do Decreto nº 70.235/72).

Quanto ao mérito, para solução da lide, há que se observar o que dispõe o art. 80 do RIR/1999, cuja matriz legal é art. 8º, inciso II, e §2º, inciso III, da Lei nº 9.250, de 1995, *in verbis*:

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

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

[...]

§ 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;

[...]

§ 3º. As despesas médicas e de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda na declaração, observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea b do inciso II deste artigo.

(grifos acrescentados)

Em conformidade com o artigo 11, § 3º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, todas as deduções estarão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

Assim, sempre que entender necessário, a fiscalização tem a prerrogativa de exigir a comprovação dos pagamentos das despesas deduzidas. E neste caso, assim procedeu a fiscalização. Neste ponto, cabe recordar a motivação da autuação ora em litígio:

A contribuinte apresentou documentos comprobatórios do efetivo uso conforme solicitado na intimação e apresentou documento do Sistema de Informações do Banco do Brasil contendo saques efetuados dos pagamentos de benefício do INSS os quais não cobrem os valores dos recibos apresentados. Não apresentou outros documentos comprobatórios de saques de contas correntes para cobertura das despesas médicas declaradas.

(grifos acrescidos)

Vale ainda mencionar que a lei pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para este o ônus probatório.

E referido dispositivo está em consonância com o princípio de que o ônus da prova cabe a quem a alega. Nesse sentido, o art. 333 do Código de Processo Civil prevê que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Assim, ante ao valor das deduções pleiteadas, cabe ao fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 11, § 4º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943. A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o sujeito passivo o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve este assumir as consequências legais, resultando no não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação.

O ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto a determinado fato questionado.

Observe-se que o art. 332 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, estabelece que “*todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação ou defesa*”. Desse modo, não havendo hierarquia do valor probante dos meios de prova, excetuado o uso de provas ilícitas (art. 5º, inciso LVI, da Constituição Federal de 1988), pode-se provar qualquer situação de fato por qualquer via.

No caso em pauta, o exame dos documentos acostados aos autos pela recorrente não transmite a convicção necessária de que os respectivos pagamentos foram efetivamente realizados.

Do exame dos autos, observa-se ainda que são elevadas as deduções a título de despesas médicas (R\$ 17.600,00) pleiteadas pela contribuinte em sua declaração de rendimentos do ano-calendário em questão (doc. às fls. 44/47 dos autos), posto que alcançam o percentual de 35,26%, em relação ao total dos rendimentos declarados no período (R\$ 49.908,76 = R\$ 47.774,09 + R\$ 1.929,85 + R\$ 204,82).

De fato, a legislação não veda o pagamento em espécie, como bem ressaltou a recorrente. Mas é pacífico neste Egrégio Conselho que a simples apresentação de recibos e declarações, por si sós, não são hábeis para comprovar valores elevados de despesas médicas, especialmente quando há indícios veementes que colocam em dúvida o efetivo pagamento das quantias ali informadas. Conforme destacado na decisão recorrida, os recibos apresentados, às fls. 16/17, teriam sido supostamente emitidos por duas pessoas jurídicas distintas, mas com utilização do mesmo formulário e preenchidos por uma mesma pessoa (R\$ 4.350,00 da CIPAC e R\$ 4.000,00 da LGL), conforme se constata pela grafia deles constante, constando, em relação às pessoas jurídicas, simples aposição de carimbos e rubricas que não permitem a identificação pessoal dos reais emitentes.

Levando-se em consideração, pois, tais observações, caberia à autuada a apresentação de prova robusta e incontestável de que os pagamentos foram realizados efetivamente nos valores declarados.

No entender deste relator extratos bancários que exibam as ocorrências de saques efetuados em moeda corrente, de ordens de pagamento, ou de transferências bancárias, **coincidentes em data e valor compatíveis com os recibos apresentados**, podem trazer as evidências exigidas para se validar a dedução pleiteada.

Todavia, no presente caso, os extratos bancários, às fls. 20/43, bem como o extrato correspondente ao Controle e Pagamento de Benefícios – CPB do INSS, às fls. 84/85, nos quais segundo a recorrente constam os dados relativos a sua movimentação financeira no período, mostram saques efetuados que não trazem a coincidência exigida para vinculá-los aos recibos às fls. 16/17. Logo, carecem de força probante para evidenciar a efetividade dos pagamentos relativos às despesas sob análise.

A análise dos extratos bancários demonstra que praticamente toda sua movimentação de conta corrente é feita via saques em dinheiro de pequeno valor, além do que uma grande quantidade dos valores ali debitados têm origem em cheques compensados, no entanto, não existe compatibilidade entre estas quantias sacadas pelo autuado e os valores supostamente pagos a título de despesas médicas.

Não basta, portanto, **nesse contexto**, a demonstração de que os serviços foram prestados, sendo necessária a apresentação de documentação hábil a comprovar o efetivo pagamento destas despesas.

Deveras, verifica-se que a documentação colacionada aos autos pelo recorrente não atende ao disposto na legislação de regência, configurando-se insuficiente para comprovação da dedução pleiteada. Assim, tomo por consistente a manutenção da glosa a título de despesas médicas no valor de R\$ 17.600,00 efetuada no auto de infração, formando, deste modo, convencimento de que a exigência fiscal questionada pelo contribuinte deve mesmo prevalecer.

Processo nº 10980.720298/2008-09
Acórdão n.º **2801-00.593**

S2-TE01
Fl. 97

Isto posto, diante do conteúdo dos autos e pela associação do entendimento sobre todas as considerações feitas no exame da matéria, **VOTO** em **REJEITAR** a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, em **NEGAR** provimento ao Recurso Voluntário interposto nos autos.

Antonio de Pádua Athayde Magalhães