



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.003077/2008-88
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-003.484 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 25 de junho de 2020
Recorrente BENEDITA SÔNIA SIMON NOGUEIRA DE ALMEIDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2004

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO.

As deduções de despesas médicas da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. Quando regularmente intimado, deve o sujeito passivo demonstrar o seu efetivo pagamento.

MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE JUSTIFICATIVA. AUSÊNCIA.

Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, somente será aplicada quando for devidamente justificada e comprovada nos autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reduzir o percentual da multa aplicada de 150% para 75%.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator

Participaram das sessões virtuais, não presenciais, os conselheiros Honório Albuquerque de Brito (Presidente), Fabiana Okchstein Kelbert, André Luís Ulrich Pinto e Marcelo Rocha Paura.

Relatório

Do Lançamento

Trata o presente de Auto-de-Infração (e-fls. 7/17), lavrado em 07/04/2008, em desfavor da recorrente acima citada, que durante procedimento de revisão de sua Declaração de Ajuste Anual – DAA, relativa ao exercício de 2004, formalizou o lançamento suplementar de ofício contendo a infração de *dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 15.500,00*.

Da Impugnação

A interessada apresentou a impugnação (e-fls. 72/85), alegando, em síntese, os seguintes argumentos extraídos do relatório do julgamento anterior:

Inconformado, o contribuinte apresentou impugnação, nos termos do documento de fls. 65/78, em que após resumir os fatos, aponta preliminarmente ausência de fundamento legal e requerendo assim nulidade do feito.

Sustenta a seguir que a legislação permite dedução de despesas médicas e que a impugnante apresentou os documentos comprobatórios das referidas despesas com os recibos e declarações dos profissionais, com firma reconhecida.

Quanto ao profissional Alexandre Costa Gottshall, contesta a afirmação do fiscal de que o mesmo não teria retificado a declaração anteriormente prestada na qual negava a prestação de serviços e aduz que deve ser afastada a imputação de fraude por falta de comprovação.

Nesse contexto, afirma que o ônus da prova recai sobre o fisco, nos termos do artigo 149, IV do CTN, e acrescenta que a multa agravada não pode prevalecer pois se funda em mera presunção.

Ao final pede pela nulidade do lançamento e quanto ao mérito, o seu cancelamento.

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão n.º 17-26.055 (e-fls. 118/122), os membros da 8ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP), por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário e, do voto do relator a quo, podemos destacar o seguinte:

Em que pesem os esforços expendidos pela impugnante, suas alegações não merecem guarida.

...

Conforme se depreende dos dispositivos supracitados, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução no período assinalado, é ônus do contribuinte, a comprovação de que realmente efetuou o pagamento no valor pleiteado.

Nesse contexto, a despeito das considerações da impugnante, não foram efetivamente comprovadas as despesas glosadas neste lançamento fiscal, pois, embora conste expressamente no item 3 do Termo de Intimação Fiscal, 22/2008, fls. 16, verso e anverso, que o interessado, na hipótese dos pagamentos serem efetuados em espécie, poderia comprovar com extratos de movimentação bancária aptos a demonstrar a contrapartida contábil; no entanto, não o fez, mas tão-somente juntou declaração unilateral dos beneficiários.

Há de se salientar ainda que conspira em desfavor do contribuinte, outros elementos de convicção a esta instância julgadora, entre os quais a existência de vários processos nos quais os contribuintes apresentam recibos emitidos pelo profissional Alexandre Costa Gottshall que também foram glosados. Em todas as situações o referido profissional quando intimado, declara não ter prestado o serviço e após a autuação reconsidera o fato do mesmo modo como o fez aqui.

Nesse diapasão, acertou o fiscal em apontar a circunstância agravante, qualificando a multa de ofício. Como se vê, ainda que revestidos de todas estas formalidades, os recibos de pagamentos não possuem valor probante absoluto, mas relativo, havendo que se ponderar em conjunto com demais elementos de convicção. Nesse diapasão, é imperioso apontar que a circunstância é recorrente, tanto que sem maior esforço, encontra-se farta jurisprudência nesse sentido:

...

Diante do exposto, voto pela procedência deste Auto de Infração.

Do Recurso Voluntário

Inconformada com o resultado do julgamento de 1ª instância e amparada pelo contido no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, a interessada interpôs o **recurso tempestivo** (e-fls. 124/135), basicamente repisando as alegações formuladas em sua peça impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

Da Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo à sua análise.

Da Matéria em julgamento

A matéria constante na presente autuação e objeto do Recurso Voluntário é a **dedução indevida de despesas médicas, no valor total de R\$ 15.500,00.**

Do Mérito

Da Glosa das Despesas Médicas

Assevera que, ao contrário do que aduzido pela c. Turma Julgadora, a Recorrente comprovou, sim, a efetividade das despesas havidas, tendo anexado aos autos todos os recibos de pagamento relativos aos serviços prestados, bem como declarações dos respectivos prestadores, atestando a prestação dos serviços, bem como o recebimento dos valores pagos, declarações estas devidamente assinadas e com firma reconhecida.

Que a r. decisão recorrida desconsiderou totalmente as provas produzidas por ela, com base em presunção fundada em elementos estranhos aos autos (*conspira em desfavor do contribuinte, outros elementos de convicção a esta instância julgadora, entre os quais a existência de vários processos nos quais os contribuintes apresentam recibos emitidos pelo profissional Alexandre Costa Gottshall que também foram glosados ...*), para manter tanto o lançamento de ofício, quanto a multa qualificada.

Afirma que no caso em apreço, 03 (três) são os profissionais prestadores de serviço: Patrícia Espinosa de Araújo, Regina Célia de Freitas e Alexandre Costa Gottshall, sendo que, com relação a cada um deles especificamente, anexou a Recorrente aos autos o recibo de quitação e declaração de próprio punho assinadas e com firma reconhecida, prestando, de forma expressa, seja a prestação dos serviços, seja o recebimento dos pagamentos.

Finaliza dizendo que foi o Fisco que deixou de se desincumbir do ônus que lhe compete, nos termos do art. 333, II, do CPC, pois não apresentou, em nenhum momento, com base em fundamentos sólidos, concretos, nenhum elemento apto a afastar ou desconstituir as provas colacionadas aos autos. E mais, não se desincumbiu de comprovar a efetiva ocorrência da suscitada fraude, que deu ensejo a aplicação da multa agravada, o que, como é cediço, tanto na Doutrina quanto na Jurisprudência, necessita inexoravelmente ser comprovada, sob pena de nulidade absoluta.

De início, convém reproduzir trechos do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 12/15):

Em 23/08/2007 o profissional ALEXANDRE COSTA GOTTSCHALL apresentou declaração, datada de 22/08/2007, onde constou que não efetuou serviços odontológicos neste contribuinte no ano calendário de 2003.

O fiscalizado, por outro lado, apresentou 3 (tres) recibos referentes ao profissional ALEXANDRE COSTA GOTTSCHALL, referentes ao ano calendário de 2003, porém não apresentou elementos capazes de comprovar a efetiva prestação dos mencionados serviços por parte do referido profissional, razão pela qual a referida despesa médica foi glosada.

Atendendo intimação da fiscalização, o contribuinte fiscalizado apresentou declaração atribuída ao profissional Alexandre Costa Gottshall, na qual o mesmo confirmaria a prestação dos serviços odontológicos.

Contudo, essa declaração contradiz declaração anterior apresentada pelo mesmo profissional à fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil negando a prestação dos alegados serviços.

Considerando que o mencionado profissional não retificou a sua declaração negando a prestação dos alegados serviços, encaminhada a essa fiscalização, e nem tomou qualquer providência no sentido de incluir em sua declaração de rendimentos os tais honorários decorrentes desses pretensos serviços, prevalece a declaração prestada diretamente à fiscalização pelo profissional Alexandre Costa Gottshall, e não retificada, (grifei) ,de que os alegados serviços não foram prestados.

12. Embora o fiscalizado tenha apresentado cópia de recibos emitidos pelos profissionais PATRÍCIA ESPINOSA DE ARAÚJO e REGINA CELIA DE FREITAS, nos valores totais de R\$8.500,00 e R\$4.000,00, respectivamente, o

fiscalizado, regularmente intimado, deixou e comprovar o efetivo pagamento pelas despesas médicas declaradas, razão pela qual as mesmas foram glosadas.

Bem, o ponto de discordância resume-se, pode-se assim dizer, à necessidade de o contribuinte comprovar, após regularmente intimado, a transferência do numerário em função das despesas com profissionais da área médica de que pretendeu se valer por meio de recibos e declarações apresentados à Fiscalização.

Antes de iniciarmos a análise deste caso concreto, recomendável a transcrição da base legal para dedução de despesas dessa natureza que está na alínea "a" do inciso II do artigo 8º da Lei 9.250/95, regulamentada no artigo 80 do RIR/99:

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os 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 (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):

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 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*;

(...) (grifou-se)

Complementando a necessidade dessa comprovação, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, em seu art. 73, dispõe que:

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

§ 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, *poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte* (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º). (grifou-se)

Veja que a legislação estabeleceu a hipótese de a autoridade lançadora requerer documentos adicionais para a comprovação da efetiva realização dessas despesas, se assim entender necessário. Numa correta interpretação dos dispositivos legais, pode-se inferir a necessidade da especificação e comprovação não só dos serviços prestados, bem como do seu efetivo pagamento.

A apresentação de recibos como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1º, III, do RIR/1999, *pode ser considerada suficiente, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame*.

Havendo qualquer dúvida quanto às deduções declaradas pelo contribuinte, a autoridade lançadora, tem não só o direito mas também o dever de exigir provas adicionais da efetividade da prestação dos serviços.

No que concerne ao ônus da prova, é regra geral no direito que cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. A legislação tributária estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

Nesse sentido destaque-se os ensinamentos do mestre Antônio da Silva Cabral, em Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, p. 298 (documento assinado digitalmente)

Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se frequentemente: “a quem alega alguma coisa, compete prova-la”. [...] Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, **enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.**(g.n.)

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para este a obrigação de comprovar e justificar as deduções e, não o fazendo, sofre as consequências legais, ou seja, o não cabimento dessas deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Por conseguinte, o ônus da prova das deduções é do contribuinte, pois foram por ele pleiteadas. Se a prova da dedução incumbe a quem interessa e este não a faz na forma legal exigida, se sujeita a sua desconsideração, e foi o que ocorreu nos autos.

Cabe esclarecer que os recibos, porquanto manifestações unilaterais, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos, como pretende o recorrente.

Os recibos e as declarações de pagamento contêm uma declaração de fato, o que faz com que **tenham aptidão para provar a declaração, mas não o fato declarado**, conforme dicção do parágrafo único do art. 408 do CPC:

“Art. 408. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato.”

Esse dispositivo legal também esclarece que os recibos e as declarações de pagamento presumem-se verdadeiros somente em relação àqueles que participaram do ato.

O vigente Código Civil (CC - Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002) também disciplina o limite da presunção de veracidade dos documentos particulares e seus efeitos sobre terceiros:

“Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, *as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.*

(...)

Art. 221. *O instrumento particular*, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; *mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.* (grifos nossos)

Em síntese, como não há presunção de veracidade do recibo, perante o Fisco, a este documento atribui-se ordinário valor probatório.

Desta forma, entendo que as despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e/ou de seus dependentes, e se limitam, sim, a serviços comprovadamente realizados quando objeto de indagação pela autoridade fiscal, a partir de dúvida razoável, bem como a pagamentos especificados e comprovados.

No presente caso não se afigura irregular, nem desarrazoada a exigência, por parte da autoridade lançadora, da comprovação de pagamento das despesas médicas.

Constam deste processo recibos e declarações (e-fls. 101/115) com os quais o interessado tenciona fazer prova da prestação dos serviços médicos.

Da análise de toda a documentação acostada, entendo que somente os recibos e as declarações apresentados, por si só, neste caso particular, *não são suficientes para comprovar a efetividade da prestação de serviços remanescentes na presente autuação.*

Ressalto que a interessada *não apresentou ou especificou qualquer outro elemento, diretamente vinculado àqueles profissionais* que pudessem dar convicção a este julgador da efetiva prestação dos serviços por eles prestados, como por exemplo cópias de cheques, exames laboratoriais ou de imagens realizados, prontuários e/ou fichas de acompanhamento médico, entre outros possíveis.

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, especialmente do Termo de Verificação Fiscal, considero que a recorrente *não logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços médicos* e, neste caso, *mantenho as glosas sobre as respectivas deduções*, alinhando-me à conclusão da decisão de piso.

Da Multa Qualificada

A interessada entende que o Fisco “*não se desincumbiu de comprovar a efetiva ocorrência da suscitada fraude, que deu ensejo a aplicação da multa agravada, o que, como é*

cediço, tanto na Doutrina quanto na Jurisprudência, necessita inexoravelmente ser comprovada, sob pena de nulidade absoluta”.

Conforme já transcrito, a autoridade fiscal, durante o procedimento administrativo, intimou o Dr.º Alexandre Costa Gottschall para que o mesmo ratificasse a prestação de serviços à contribuinte. Em resposta, o profissional declarou expressamente, em 23/08/2007, que não efetuou serviços odontológicos, no ano de 2003, para aquela pessoa física (e-fls. 40).

Noutro giro, consta dos autos que a interessada apresentou à autoridade lançadora (e-fls. 56) e, de forma reiterada, juntamente com a sua peça impugnatória (e-fls. 113/114), declaração emitida pelo mesmo profissional, atestando a execução dos serviços odontológicos naquele ano-calendário.

Contudo, diante da contradição, a autoridade fiscal motivou a aplicação da multa qualificada, nos seguintes termos:

Considerando que o mencionado *profissional não retificou a sua declaração negando a prestação dos alegados serviços*, encaminhada a essa fiscalização, e nem tomou qualquer providência no sentido de incluir em sua declaração de rendimentos os tais honorários decorrentes desses pretensos serviços, *prevalece a declaração prestada diretamente à fiscalização pelo profissional Alexandre Costa Gottschall, e não retificada, (grifei) ,de que os alegados serviços não foram prestados.*

Sobre a qualificação da multa, cabe transcrever o dispositivo legal que regulamenta a matéria, (§1º, art. 44, da Lei nº 9.430/96), com a redação introduzida pela Lei nº 11.488/2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

...

§ 1º ***O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*** (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, assim definem:

Art. 71 **Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:**

I da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Desse modo, a multa de 150% terá aplicação sempre que, em procedimento fiscal, a autoridade lançadora reunir elementos que a convençam da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade de que esteja indicado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade, é pressuposto de todos os tipos penais de que trata a Lei n.º 4.502/64, ou seja, a vontade de obtenção de um fim em desacordo com o ordenamento jurídico ao se praticar determinada conduta. Ou ainda, nos termos do inciso I do art. 18 do Código Penal (Decreto-Lei n.º 2.848, de 7/12/1940), é doloso o crime quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

Assim, a autoridade fiscal deve estar convencida e apresentar os motivos que a convenceram de que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado ao fim de suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

No presente caso, entendo que isto não ficou devidamente demonstrado / comprovado pela autoridade lançadora.

Entendo que, diante das declarações contraditórias, deveria a Auditora ter reintimado o prestador de serviços a esclarecer tais fatos e, após a resposta, se fosse o caso, promover a qualificação da penalidade.

Desta forma entendo que *assiste razão à interessada* quanto a este ponto.

Isto posto, voto no sentido de que *seja alterada a multa aplicada no patamar de 150%, para o percentual de 75%*.

Ante o exposto, *conheço* do Recurso Voluntário e, no mérito, **DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reduzir o percentual da multa aplicada de 150% para 75%.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura

