

AC.9-K

S2-C2T2

Fl. 1



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

Processo nº 10980.014657/2005-34
Recurso nº 171.206 Voluntário
Acórdão nº 2202-00.611 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2010
Matéria IRPF - Ex(s): 2001
Recorrente GASTÃO JOSÉ CAMORIN FATUCH
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001

IRPF - GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS - REPARTIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.

É lícita a inversão do ônus da prova, determinando que o contribuinte prove a efetividade da prestação dos serviços e o correspondente pagamento pelas despesas médicas e afins, para fins de dedutibilidade do IRPF. Porém, em sendo apresentadas provas pelo contribuinte que permitam identificar a prestação dos serviços e o pagamento, inclusive com documento passado pelos profissionais atestando a autenticidade dos recibos, o ônus da prova da inidoneidade de tais documentos caberá ao Fisco, já que a ele aproveita a contraprova do fato constitutivo de seu direito ao crédito tributário refletido no lançamento.

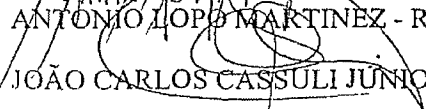
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Antonio Lopo Martinez (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Carlos Cassuli Júnior.


NELSON MALLMANN - Presidente


ANTONIO LOPO MARTINEZ - Relator


JOÃO CARLOS CASSULI JÚNIOR - Redator Designado

EDITADO EM:

03 DEZ 2010

Composição do Colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, João Carlos Cassuli Junior (Suplente convocado), Antonio Lopo Martinez, Gustavo Lian Haddad e Nelson Mallmann (Presidente). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Pedro Anan Júnior e Helenilson Cunha Pontes.



Relatório

Em desfavor do contribuinte, GASTÃO JOSÉ CAMORIN FATUCH, foi lavrado auto de infração de fls. 05 exigem-se do contribuinte os montantes de R\$ 8.213,70 de imposto suplementar, R\$ 6.160,27 de multa de ofício de 75% e encargos legais, relativos ao exercício de 2001, ano-calendário 2000.

O presente Auto de Infração originou-se da revisão de sua declaração de ajuste anual referente ao exercício de 2001, ano-calendário de 2000, efetuada com base nos artigos 788, 835 a 839, 841, 844, 871, 926 e 992, do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto No.3.000, de 26 de março de 1999.

Foram alterados os valores das seguintes linhas da declaração:

- Deduções/Despesas médicas para R\$1.895,28.

- Foi apurado saldo de imposto a pagar (código DARF 0211) no valor de R\$1.492,89 e imposto suplementar (código DARF 2904) no valor de R\$ 8.213,70, na revisão.

Trata-se de dedução indevida a título de despesas médicas. O contribuinte declarou R\$ 31.763,28 de despesas médicas e intimado apresentou comprovantes acatados pela Fiscalização no valor de R\$1.895,28. Foram excluídas as despesas com o Dr. Narsen Paulo C. — R\$ 16.668,00; Dra. Daniele Maia — R\$ 10.000,00 e Dr. Glauco Aberhrdt — R\$ 3.200,00, por falta de comprovação do efetivo reembolso.

O contribuinte impugnou tempestivamente o lançamento, alegando, em síntese:

- *que não houve infração a dispositivos legais;*
- *requer a exclusão da parcela de R\$1.492,89, relativa ao saldo do imposto apurado na declaração e paga na data do seu vencimento;*
- *que foram, em caráter normal, utilizados os serviços de médico, dentista e fisioterapeuta;*
- *que além dos recibos fornecidos pelos profissionais eles apresentaram declarações confirmando o recebimento,*
- *não há lei que impeça pagamento feito por meio de moeda legal,*
- *não há lei que diga que o pagamento tem que ser feito com cheques, transferência bancária ou depósito na conta dos prestadores de serviços;*
- *que seja excluída do crédito tributário a parcela correspondente aos juros Selic;*



- que não há previsão legal a autorizar a aplicação da Selic, pois trata-se de taxa instituída para fins bancários

A DRJ/Curitiba ao apreciar as razões do contribuinte, julgou o lançamento procedente.

Insatisfeito, o contribuinte apresenta recurso voluntário de fls. 40 a 44, reiterando as razões de sua impugnação.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro Antonio Lopo Martinez, Relator

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

No mérito o interessado argumenta pela plausibilidade dos recibos e das declarações dos profissionais, para os quais a autoridade recorrida considerou oportuna a glosa das despesas médicas.

Para o deslinde da questão sobre a glosa de despesas médicas se faz necessário invocar a Lei nº 9.250, de 1995, verbis:

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

(...).

II - das deduções relativas

a) aos pagamentos efetuados, no ano calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e 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

(...)

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,

(.).

É lógico concluir, que a legislação de regência, acima transcrita, estabelece que na declaração de ajuste anual poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos feitos, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos, restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativo ao seu tratamento e ao de seus dependentes. Sendo que esta

dedução fica condicionada ainda a que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e CPF ou CGC de quem os recebeu, podendo na falta de documentação, ser feita indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Como, também, é claro que a autoridade fiscal, em caso de dúvidas ou suspeição quanto à idoneidade da documentação apresentada, pode e deve perquirir se os serviços efetivamente foram prestados ao declarante ou a seus dependentes, rejeitando de pronto àqueles que não identificam o pagador, os serviços prestados ou não identificam na forma da lei os prestadores de serviços ou quando esses não são considerados como dedução pela legislação. Recibos, por si só, não autorizam a dedução de despesas, moimente quando sobre o contribuinte recai a acusação de utilização de documentos inidôneos.

Tendo em vista as dúvidas suscitadas acerca da autenticidade dos recibos de despesas médicas, caberia ao beneficiário do recibo provar que realmente efetuou o pagamento no valor nele constante, bem como o serviço prestado para que ficasse caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução.

Somente são admissíveis, em tese, como dedutíveis, as despesas médicas que se apresentarem com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos. Como, também, se faz necessário, quando intimado, comprovar que estas despesas correspondem a serviços efetivamente recebidos e pagos ao prestador. O simples lançamento na declaração de rendimentos pode ser contestado pela autoridade lançadora.

Tendo em vista o art. 73, cuja matriz legal é o § 3º do art. 11 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório. Mesmo que a norma possa parecer, em tese, discricionária, deixando a juízo da autoridade lançadora a iniciativa, esta agiu amparada em indícios de ocorrência de irregularidades nas deduções: o fato dos beneficiários dos pagamentos das despesas médica não prestar esclarecimentos, ou não apresentar declaração de rendimentos compatíveis criam esses indícios. Destaque-se o fato que o montante de despesas médicas revelam-se expressivamente altas considerando o montante total de rendimentos declarados pelo profissional.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o suplicante o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. Não cabe ao fisco, neste caso, obter provas da inidoneidade do recibo, mas sim, o suplicante apresentar elementos que dirimam qualquer dúvida que paire a esse respeito sobre o documento. Não se presta, por exemplo, a comprovar a efetividade de pagamento, a mera alegação de que o fez por meio de moeda em espécie.

A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada a comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados. Registre-se que em defesa do interesse público, é entendimento pacífico deste Câmara que, para gozar as deduções com despesas médicas, não basta ao contribuinte a disponibilidade de simples recibos, cabendo a este, se questionado pela autoridade administrativa, comprovar, de forma objetiva a efetiva prestação do serviço médico e o pagamento realizado.

É oportuno para o caso concreto, recordar a lição de MOACYR AMARAL DOS SANTOS: "Provar é convencer o espírito da verdade respeitante a alguma coisa." Ainda, entende aquele mestre que, subjetivamente, prova 'é aquela que se forma no espírito do juiz,

seu principal destinatário, quanto à verdade deste fato”. Já no campo objetivo, as provas “são meios destinados a fornecer ao juiz o conhecimento da verdade dos fatos deduzidos em juízo.”

Assim, consoante MOACYR AMARAL DOS SANTOS, a prova teria:

- a) um objeto - são os fatos da causa, ou seja, os fatos deduzidos pelas partes como fundamento da ação;
- b) uma finalidade - a formação da convicção de alguém quanto à existência dos fatos da causa;
- c) um destinatário - o juiz. As afirmações de fatos, feitas pelos litigantes, dirigem-se ao juiz, que precisa e quer saber a verdade quanto aos mesmos. Para esse fim é que se produz a prova, na qual o juiz irá formar a sua convicção.

Pode-se então dizer que a prova jurídica é aquela produzida para fins de apresentar subsídios para uma tomada de decisão por quem de direito. Não basta, pois, apenas demonstrar os elementos que indicam a ocorrência de um fato nos moldes descritos pelo emissor da prova, é necessário que a pessoa que demonstre a prova apresente algo mais, que transmita sentimentos positivos a quem tem o poder de decidir, no sentido de enfatizar que a sua linguagem é a que mais aproxima do que efetivamente ocorreu.

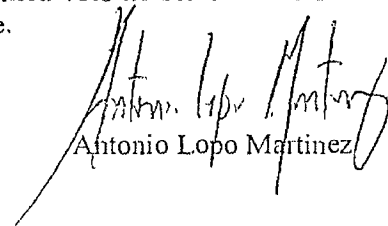
No fato concreto, a simples apresentação das declarações dos profissionais, colegas de profissão, não se constituem em documentos de força probante, capaz de elidir os lançamentos. Na realidade, para fortalecer o convencimento do julgador, e aceitar-se plenamente os argumentos do interessado, bastaria demonstrar a natureza dos tratamentos médicos dispensados e as importâncias despendidas. Provar nesse contexto seria demonstrar por meios objetivos e subjetivos – aceitos pelo sistema jurídico, de que ocorreu ou deixou de ocorrer um certo fato.

Por fim, quanto à improcedência da aplicação da taxa Selic, como juros de mora, aplicável o conteúdo da Súmula CARF nº 4:

“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais ”

Assim, é de se negar provimento também nessa parte.

Assim, com as presentes considerações e provas que dos autos consta, encaminho meu voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte.


Antonio Lopo Martinez

Voto Vencedor

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Redator Designado

Inobstante o respeitável entendimento desenvolvido pelo Ilustre Conselheiro Relator, Dr. Antonio Lopo Martinez, no caso em análise, no entanto e com sua *venia*, a convicção deste Relator não permite acompanhá-lo quanto a ausência de provas, a cargo do contribuinte, da efetividade prestação dos serviços especializados (dentistas, médicos e fisioterapeutas), e dos respectivos pagamentos.

O nobre relator desenvolve raciocínio de que a Lei permite a inversão do ônus da prova quando os documentos apresentados pelo contribuinte para fundamentar as despesas médicas e afins, por ele deduzidas, não preencham os requisitos legais ou contenham indício de serem inidôneas. E essa prova a cargo do contribuinte deve ser suficiente para provar a efetividade dos serviços e do pagamento, para então permitir a dedutibilidade das despesas.

E este Relator designado não discorda essencialmente das razões apontadas pelo Ilustre Conselheiro Relator. Porém, há uma ressalva muito importante que mister seja consignada, e que, no caso em concreto, faz diferença para a conclusão final, qual seja: em sendo apresentadas provas pelo contribuinte que permitam identificar a prestação dos serviços e o pagamento (ainda que em moeda corrente nacional), o ônus da prova da inidoneidade de tais documentos caberá ao Fisco, já que a ele aproveita a contraprova do fato constitutivo de seu direito ao crédito tributário refletido no lançamento.

No caso em análise, analisando os recibos apresentados, verifica-se que eles trazem os elementos necessários para identificar o pagamento, bem como, quanto ao que tais recibos se referem-se, igualmente exprimem tratar-se de serviços especializados, dedutíveis. Além disso, para suprir requisitos faltantes dos recibos, sob a ótica Fiscal, o contribuinte, intimado, trouxe como prova declarações firmadas pelos profissionais, os quais ratificaram a efetiva prestação de serviços e sanaram as dúvidas iniciais que foram vislumbradas pela acuidade da fiscalização, nos recibos inicialmente apresentados.

Daí por diante, exigir mais do contribuinte, seria insistir que o mesmo produzisse prova além de sua capacidade ou disponibilidade. Mas quanto ao aprofundamento da investigação, no tocante a inidoneidade dos documentos carreados pelo contribuinte, é ônus da prova que passa a competir ao Fisco.

Discorrendo sobre o ônus da prova em sede fiscal, PAULO CELSO BERGSTROM BONILHA, em sua obra "Da Prova no Processo Administrativo Tributário" (Ed. LTR, 1992, p 93), assim explicita:

"De fato, com a obra de Gian Antonio Micheli, os efeitos processuais da presunção de legitimidade dos atos administrativos foram devidamente equacionados, evidenciando-se a imprestabilidade dos argumentos que o invocaram para justificar a exoneração da prova da administração. Eis a lição do grande mestre peninsular.

"Não pode ser, ao reverso, invocada a presunção de legitimidade inerente ao ato administrativo, de vez que ela não é suficiente para explicar os seus efeitos no âmbito do processo em questão,



exatamente porque, nele, o juiz administrativo é posto na condição de formar seu próprio convencimento com a máxima liberdade e, portanto, a precitada presunção não está com força para vincular a formação da decisão judicial, no caso de dúvida'. Como bem salientou o saudoso e ilustre professor que se destacou de forma proeminente na literatura processual e tributária, a presunção de legitimidade do ato administrativo confere à Administração uma 'relevatio ab onere agendi' e não uma 'relevatio ab onere probandi', isto é, a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercer, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas este atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão".

Assim sendo, Paulo Bonilha deixa claro não haver nenhuma relação direta deste fato (presunção de legitimidade do ato de lançamento) com a repartição do ônus da prova na relação processual tributária, e, neste diapasão, conclui:

"O que importa é perquirir sobre os fatos relacionados com a situação material a que se refere a relação processual e deduzir a quem cabe o ônus da prova

Sob esta perspectiva, a pretensão da Fazenda finda-se na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores supõem-se presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática com o tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza, ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda, o ônus de comprovar a sua existência. Esse é o teor da conclusão de Tesouro, que extrai da relação substancial a regra processual da carga da prova, 'in verbis':

'No processo tributário, a prova deve resultar do fato em que é fundamentado o provimento (nos limites, obviamente, nos quais o recorrente contestou tal ou quais fatos); se o fato não resulta provado, o provimento é infundado e, portanto, deve ser anulado essa a regra substancial, da qual descende a regra processual do ônus da prova a cargo da Fazenda'" (ob. cit., pp. 93/94)

Reportando tais ensinamentos ao caso concreto, verifica-se que se a Fiscalização, gozando da prerrogativa de inversão do ônus da prova quanto a idoneidade dos recibos e das declarações que os respaldassem, ainda assim persistisse na presunção de que os mesmos seriam simulados, forjados, fraudulentos, ou seja, inidôneos para provar a prestação de serviços e o pagamento, atraiu para si o ônus de provar o fato constitutivo do direito da Fazenda ao crédito tributário, a residir na efetiva inidoneidade dos documentos.

E a Fiscalização poderia ter produzido essa prova, intimando os profissionais a apresentarem suas declarações de rendimento, livros-caixas, prestarem informações diretamente ao Fisco, consultando os órgãos representativos de classe para verificar a aptidão técnica e profissional para a execução dos serviços, dentre outros meios que, se apresentados, poderiam servir-lhe de suporte, ainda que por um conjunto robusto de indícios, à sua conclusão de inidoneidade documental.



Se, no entanto, não cumpriu esse ônus, e, concomitantemente a isso, os documentos apresentados pelo contribuinte levarem a crer que houveram as prestações de serviços, enquanto que os recibos e/ou declarações preenchem os requisitos legais, não há como se sustentar a glosa as despesas deduzidas.

No que se refere à prova da efetiva entrega de valores, em moeda corrente, para os profissionais que emitiram os recibos (argumentos igualmente utilizados pelo voto do Ilustre Conselheiro relator para reforçar a conclusão de inidoneidade dos pagamentos), igualmente entendo, com a *vénia* do Nobre Relator, que os mesmos são instrumentos hábeis para provar os pagamentos, sendo o fato dos mesmos terem sido feitos em moeda corrente nacional, irrelevante para, isoladamente de outros indícios contundentes, se desvirtuar a prova apresentada pelo contribuinte.

Isto porque, de acordo com o art. 320 da Lei nº 10.406/2002, o recibo é o instrumento competente para dar quitação, comprovando a efetiva entrega de valores, sendo este um negócio jurídico, até prova em contrário, plenamente válido, senão vejamos:

“Art. 320 A quitação, que sempre poderá ser dada por instrumento particular, designará o valor e a espécie da dívida quitada, o nome do devedor, ou quem por este pagou, o tempo e o lugar do pagamento, com a assinatura do credor, ou do seu representante.

Parágrafo único Ainda sem os requisitos estabelecidos neste artigo valerá a quitação, se de seus termos ou das circunstâncias resultar haver sido paga a dívida ”

Ainda, trazendo o conteúdo e o alcance do instituto da “quitação”, expressamente regulada pelo Direito Privado, para a seara tributária, torna-se pertinente relembrar o que estabelecem os arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional:

Art. 109 Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110 A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias..

Deve-se enfatizar que a Fiscalização, para descaracterizar ou anular um instituto do direito privado, que é utilizado diariamente por milhares de pessoas, deve provar o fato constitutivo do seu direito, até mesmo para que prevaleça a segurança jurídica e a certeza do direito, quanto aos institutos jurídicos que sustentam o Estado Democrático de Direito.

Enfrentando esta problemática, o Conselho Federal de Contribuinte firmou entendimento no seguinte sentido:

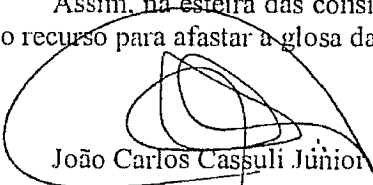
“PROVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS Se a fiscalização não comprova, de modo incontestado, a não execução dos serviços, as notas fiscais de serviços, os recibos de pagamentos e as declarações firmadas pelas prestadoras de serviços, atestando a

 :.

execução dos mesmos, fazem prova a favor da acusada." (Ac 1o CC 105-4 624/90, DO 07 11.90).

"DEDUÇÕES – IRPF – Comprovadas pela documentação juntada aos autos a autenticidade das despesas com médicos e hospitais inclusive com documento passado pelos profissionais atestando a autenticidade dos recibos, deve ser restabelecida a dedução pleiteada." (Acórdão nº 102-44.143, de 24.02.2000, Rel. Conselheiro José Clóvis Alves).

Assim, ~~na esteira~~ das considerações acima expostas, voto no sentido de DAR provimento ao recurso para afastar a glosa das despesas lançadas pelo contribuinte.



João Carlos Cassuli Júnior



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
2ª CAMARA/2ª SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº: 10980014657200534 ✓

Recurso nº: 171206 ✓

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2202-00.611. ✓

Brasília/DF,

03 DEZ 2010

EVELINE COELHO DE MELO HOMAR
Chefe da Secretaria
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com Ciência
- () Com Recurso Especial
- () Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional