



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

Processo nº 13629.000962/2007-16
Recurso nº 505.182 Voluntário
Acórdão nº 2801-00.504 – 1ª Turma Especial
Sessão de 12 de maio de 2010
Matéria IRPF
Recorrente MARIA CONSOLACAO COSTA BRITO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004

DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO. POSSIBILIDADE.

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados e dos correspondentes pagamentos. Nessa hipótese, a apresentação tão somente de recibos é insuficiente para comprovar o direito à dedução pleiteada.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

Amarylles Reinaldi e Henriques Resende- Presidente.

José Evande Carvalho Araujo- Relator.

EDITADO EM: 13/05/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Amarylles Reinaldi e Henriques Resende, Marcelo Magalhães Peixoto, José Evande Carvalho Araujo, Júlio Cezar da Fonseca Furtado, Walter Reinaldo Falcão Lima e Sandro Machado dos Reis.

Assinado digitalmente em 19/05/2010 por AMARYLLES REINALDI E HENRIQUES, 13/05/2010 por JOSE EVANDE C

ARVALHO ARAUJO

Autenticado digitalmente em 13/05/2010 por JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO

Emitido em 31/05/2010 pelo Ministério da Fazenda

Relatório

AUTUAÇÃO

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrada a Notificação de Lançamento de fls. 38 a 42, referente a Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2004, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$2.504,43, acrescido de multa de ofício e juros de mora.

A autuação foi assim resumida no relatório do acórdão de primeira instância (fl. 57):

Decorreu o citado lançamento da revisão efetuada na declaração de ajuste anual entregue pela interessada, relativa ao exercício financeiro de 2004, ano-calendário de 2003, quando foi constatada a seguinte irregularidade, de acordo com a Complementação da Descrição dos Fatos, fls. 39: dedução indevida de despesas médicas no valor de R\$ 22.600,00, visto que "... A contribuinte ... recebeu termo de intimação fiscal referente ao IRPF, exercício 2004, onde foi intimada a apresentar os comprovantes de despesas médicas e também a comprovar os efetivos pagamentos (desembolsos)... Os documentos que comprovam os efetivos pagamentos (...) das despesas médicas são: Cópia de cheque utilizado para o pagamento obtida junto à instituição bancária; cópia de extrato bancário com a indicação do exato valor do recibo e/ou qualquer documento hábil a comprovar a transferência de valor ao profissional prestador dos serviços. Em resposta à intimação fiscal, a contribuinte esclarece que os pagamentos foram feitos em moeda corrente, ou seja, em dinheiro, e a contribuinte não apresenta cópias de cheques utilizados para os pagamentos ou cópias de extratos bancários comprobatórios. O Fisco considera que não se presta a comprovar a efetividade dos pagamentos a simples alegação de que os fez em dinheiro."

IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou a impugnação (fls. 01 a 04), acatada como tempestiva, onde, consoante relatório do acórdão de primeira instância (fl. 57), ratifica a afirmação anterior de que os pagamentos foram efetuados em espécie.

ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A 1ª TURMA DA DRJ/JUIZ DE FORA/MG julgou procedente o lançamento com base, em síntese, nas seguintes considerações (fls. 56 a 62):

(...) o direito à dedução das despesas médicas na declaração está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se aos pagamentos efetuados pela contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem cabe 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.

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

Assinado digitalmente em 19/05/2010 por AMARYLLES REINALDI E HENRIQUES, 13/05/2010 por JOSE EVANDE C

ARVALHO ARAUJO

Autenticado digitalmente em 13/05/2010 por JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO

Emitido em 31/05/2010 pelo Ministério da Fazenda

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.

(...)

Sobre o tema, cabe deixar claro que não basta a disponibilidade de um simples recibo/nota fiscal sem a vinculação do pagamento. Nesse sentido, o art. 80, §1º, III, do RIR/99, também prevê que a dedutibilidade das despesas médicas está condicionada à especificação e comprovação dos pagamentos efetuados.

(...)

Cabe aqui ressaltar uma noção básica da teoria da prova no âmbito administrativo. Na busca da verdade material, o julgador forma 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.

(...)

Na relação processual tributária compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam elidir a imputação da irregularidade e, se a comprovação é possível e esse não a faz - porque não pode ou porque não quer - é lícito concluir que tais operações não ocorreram de fato, tendo sido registradas unicamente com o fito de reduzir indevidamente a base de cálculo tributável.

Dessa forma, independentemente de considerações a respeito da prestação dos serviços médicos pleiteados como dedução, restaria à impugnante a prova de que os pagamentos foram realizados efetivamente no valor declarado, ou seja, a prova da transferência do recurso financeiro aos beneficiários, nos exatos valores lançados, o que, na espécie, não ocorreu.

(...)

Dadas as quantias mensais envolvidas, é pouco provável que tais pagamentos, acaso ocorridos, tenham sido realizados em moeda corrente. E se o foram, em remota possibilidade, poderia o interessado ter apresentado os extratos bancários nos quais ficassem demonstrados os saques coincidentes em datas e valores, ou pelo menos próximos, com os dados constantes dos recibos.

Em face dos valores questionados, estes só poderiam sair de alguma instituição financeira na qual a contribuinte movimentou, por exemplo, os rendimentos que percebeu, no ano-calendário fiscalizado, das fontes pagadoras por ela declaradas no citado período. Poderia, ainda, a interessada ter apresentado outros elementos que julgasse convenientes, desde que surtisses os efeitos legais desejados.

(...)

Por fim, cabe reiterar e deixar claro, que a idoneidade, ou não, dos recibos médicos/odontológicos não foi a tônica do trabalho de auditoria. Acaso tal situação tivesse sido constatada pela autoridade fiscal, certamente a penalidade aplicada seria outra.

Os fundamentos da decisão de primeira instância estão consubstanciados nas

seguintes ementas:

IRPF - DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS - Nos termos do art. 8º, § 2º, inc. III da Lei nº 9.250/95, somente podem ser deduzidas as despesas médicas comprovadas por meio de recibo que preencha os requisitos da lei (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). Quando o documento apresentado pelo contribuinte não preenche tais requisitos e também não é feita a comprovação do pagamento por qualquer outro meio de prova, deve prevalecer a glosa da referida despesa. (Ac. 106-16.880, de 2008).

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - A validade da dedução de despesas médicas, quando impugnadas pelo Fisco, depende da comprovação do efetivo pagamento e/ou da prestação dos serviços. (Acórdão 104-22.781, de 2007).

DESPESAS MÉDICAS - GLOSA - Tendo a autoridade fiscal efetuado a glosa de despesas médicas por não comprovação dos gastos, não há justificativa para seu restabelecimento sem confirmação do efetivo desembolso e da prestação do serviço. (Acórdão 102-48.922, de 2008).

DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS - Recibos ou notas fiscais, mesmo que emitidos nos termos exigidos pela legislação, não comprovam, por si só, sem outros elementos de prova complementares, pagamentos realizados por serviços médicos ou odontológicos, quando há dúvidas sobre a efetividade da sua prestação. Nessa hipótese, justifica-se a exigência, por parte do Fisco, de elementos adicionais para a comprovação da efetividade da prestação dos serviços e/ou do pagamento. (Ac. 1º CC 104-23.311, de 2008).

IRPF - GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS - À luz do artigo 29 do Decreto 70.235 de 1972, na apreciação de provas a autoridade julgadora tem a prerrogativa de formar livremente sua convicção. Correta a glosa de valores deduzidos a título de despesas odontológicas, com cirurgia plástica e com psicóloga, cuja efetividade dos serviços e o pagamento não foram comprovados. (Ac. 102-48.510, de 2007).

DESPESAS DE TRATAMENTO PSICOLÓGICO - VALORES NO LIMITE DA ISENÇÃO MENSAL DO IMPOSTO DE RENDA - INTIMAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO - NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO OU DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO - NÃO COMPROVAÇÃO - MANUTENÇÃO DA GLOSA - A fiscalização pode e deve intimar o contribuinte a comprovar o efetivo pagamento e prestação do serviço de despesas médicas vultosas. Não comprovado, é de se manter a glosa. (Acórdão 106-16.792, de 2008).

RECURSO AO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)

Cientificado da decisão de primeira instância em 13/10/2009 (fl. 65), o contribuinte apresentou, em 29/10/2009, o recurso de fls. 66 a 69, reafirmando, em síntese, os argumentos da impugnação. Assevera que os recibos apresentados comprovam as deduções pleiteadas, e que todos os pagamentos foram feitos em espécie com recursos oriundos de sua aposentadoria, da rescisão do contrato de trabalho com a Prefeitura Municipal de Timóteo, e de seus salários mensais.

O processo foi distribuído a este Conselheiro, numerado até a fl. 71, que também trata do envio dos autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro José Evande Carvalho Araujo, Relator.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Não há arguição de qualquer preliminar.

Quanto ao mérito, esclareça-se que, para se fazer jus a deduções na Declaração de Ajuste Anual, se torna indispensável que o contribuinte observe todos os requisitos legais, sob pena de ter os valores pleiteados glosados. Afinal, todas as deduções, inclusive as despesas médicas, por dizerem respeito à base de cálculo do imposto, estão sob reserva de lei em sentido formal, por força do disposto na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), art. 97, inciso IV.

Por oportuno, confira-se o estabelecido na Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, a propósito de dedução de despesas médicas:

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;

Por sua vez, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, art. 73, dispõe:

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

Verifica-se, portanto, que a dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, sim, condicionada ao preenchimento de alguns requisitos legais. Observe-se que a dedução exige a efetiva prestação do serviço, tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente, e que o pagamento tenha se realizado pelo próprio contribuinte. Assim, havendo qualquer dúvida em um desses requisitos, é direito e dever da Fiscalização exigir provas adicionais da efetividade do serviço, do beneficiário deste e do pagamento efetuado. É o dever do contribuinte apresentar comprovação ou justificação idônea, sob pena de ter suas deduções não admitidas pela autoridade fiscal.

No caso presente, observe-se que o recorrente declarou despesas médicas expressivas, sendo que as despesas glosadas, no valor de R\$22.600,00, importaram em cerca de 47% da sua renda total bruta declarada (fls. 46). A existência de despesas tão elevadas justifica a exigência de comprovação da efetividade do pagamento desses gastos.

Entretanto, o contribuinte não apresentou qualquer prova de pagamento, satisfazendo-se em afirmar que pagou tudo em espécie. Não se esforçou nem ao menos em trazer elementos que justificassem portar tal quantia, como saques em conta-corrente em valor e datas compatíveis. Veja-se que todos os rendimentos declarados provêm de pessoas jurídicas, e certamente foram creditados em conta bancária. Assim, natural que existissem saques de valores ao menos aproximados, em datas próximas aos pagamentos.

Pelo conjunto probatório, razoável a conclusão da Fiscalização, corroborada pelo julgamento de 1ª instância, de que as despesas deduzidas não estavam suficientemente comprovadas, o que justificou a glosa das deduções.

Saliente-se que, diante do 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, o que se infere da interpretação do art. 11, §3º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro 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, este 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 ao sujeito passivo apresentar elementos que dirimam quaisquer dúvidas que pairam a esse respeito sobre o documento.

A questão do ônus da prova foi detalhada e precisamente analisada pelo Conselheiro Nelson Mallmann, no Acórdão nº 104-21.091, de 20 de outubro de 2005, cujas conclusões adoto integralmente e considero parte integrante deste voto:

Não tenho dúvidas, que a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

Como também é de se observar que no âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, afim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

Não se pode esquecer que o direito tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal (exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).

Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Não há, no processo administrativo tributário, disposições específicas quanto aos meios de prova admitidos, sendo de rigor, portanto, o uso subsidiário do Código de Processo Civil, que dispõe:

“Art. 332. 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.”

Da mera leitura deste dispositivo legal, depreende-se que no curso de um processo, judicial ou administrativo, todas as provas legais devem ser consideradas pelo julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como dominante jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes é clara a respeito do ônus da prova. Pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação, como a própria racionalidade. Assim, se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Ora, não é lícito obrigar-se a Fazenda Nacional a substituir o particular no fornecimento da prova que a este competia.

Desse modo, se o contribuinte foi questionado acerca da efetividade dos serviços médicos que alega ter se submetido e dos correspondentes pagamentos, faz-se necessário que ele apresente documentos hábeis e suficientes para comprovar o direito pleiteado.

Como o interessado, mesmo após a ciência da decisão recorrida, não logrou trazer aos autos nenhum novo elemento de prova para corroborar seus argumentos da

efetividade dos serviços e dos correspondentes pagamentos, não há nenhum reparo a ser feito no acórdão recorrido.

Diante do exposto, voto por NEGAR provimento ao recurso voluntário.

José Evande Carvalho Araujo