



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA**

**Processo n°** 15889.000051/2006-64  
**Recurso n°** 156.247 Voluntário  
**Matéria** IRPF  
**Acórdão n°** 104-23.551  
**Sessão de** 09 de outubro de 2008  
**Recorrente** NELSON JOSÉ LIRA  
**Recorrida** 4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

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

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

**DEDUÇÕES - DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - DOCUMENTOS INIDÔNEOS** - Em condições normais, o recibo é documento hábil para comprovar o pagamento de despesas médicas. Entretanto, diante de evidências de que o contribuinte lançou mão de documentos inidôneos para pleitear deduções indevidas, pode o Fisco exigir elementos adicionais de prova da efetividade do serviço prestado e do pagamento realizado, sem os quais se justifica a glosa dessas deduções.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por NELSON JOSÉ LIRA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Heloísa Guarita Souza (Relatora), Rayana Alves de Oliveira França e Pedro Anan Júnior, que proviam integralmente o recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente



  
PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

Redator-designado

FORMALIZADO EM: 07 JAN 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nelson Mallmann, Antonio Lopo Martinez e Renato Coelho Borelli (Suplente convocado). Ausente justificadamente o Conselheiro Gustavo Lian Hadad. *gel*

## Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 03/05) lavrado contra o contribuinte NELSON JOSÉ LIRA, CPF/MF nº 055.566.098-29, para exigir crédito tributário de IRPF, no valor total de R\$ 24.349,74, em 27.04.2006, originário de glosas de despesas médicas, por falta de apresentação de documentação comprobatória inequívoca da realização dos respectivos pagamentos, nos anos-calendários de 2001 a 2004.

Relativamente à glosa dos pagamentos feitos a Gracia Maria Hosken Soares Pinto, em função da existência de Atos Declaratórios Executivos nº 12. de 02.06.2005 e nº 6, e 06.01.2006, que declararam a inidoneidade dos recibos por ela emitidos, foi aplicada a multa qualificada de ofício.

Os motivos que levaram à autuação estão descritos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 06/08.

Intimado por AR, em 02.05.2006 (fls. 85), o Contribuinte apresentou sua impugnação em 01.06.2006 (fls. 86/87), acompanhada dos documentos de fls. 107/158, cujos principais argumentos estão fielmente sintetizados no relatório do acórdão de primeira instância, o qual adoto, nessa parte (fls. 174):

*“5.O contribuinte, cientificado via postal em 02/05/06 (AR à fls. 85), apresentou, em 01/06/2006, impugnação de fls. 86/87 em que alega:*

*5.1. Ter contratado os serviços da Dra. GRACIA MARIA HOSKEN SOARES PINTO, pagando-a em quatro parcelas de R\$ 750,00, cuja comprovação se fez por recibo com firma reconhecida, ressalvando que a profissional, embora tenha recebido do requerente e de forma antecipada, além de não prestar serviços como combinado, “deixou de cumprir sua obrigação fiscal, tendo sido declarados inidôneos os recibos firmados por ela”;*

*5.2. Que os demais profissionais contratados confirmam por declaração o efetivo recebimento, eliminando qualquer tentativa de se considerar inválidos seus recibos e, ainda por serem idôneos e mais tiveram suas firmas reconhecidas, dando prova cabal da verdade;*

*5.3. Razão pela qual solicita o cancelamento do lançamento, admitindo apenas a revisão do ano-base de 2.003, tendo em vista a decretação de inidoneidade da profissional, Dra. Gracia ;*

*5.4. Continua por afirmar serem arbitrárias as demais glosas, por terem, os recibos, o reconhecimento de firmas e pela ratificação das declarações, que confirmam a presunção relativa da fiscalização, revertida pelos documentos acostados e*

*5.5 Finaliza por requerer o seu direito constitucional de ampla defesa, do contraditório e dos demais que se mostrarem eficazes para o conhecimento da verdade.”*



Às fls. 159, consta a informação de que houve a transferência do crédito tributário referente à multa qualificada para o processo administrativo-fiscal nº 15885.000040/2006-14, o qual, portanto, não é mais objeto dessa discussão administrativa.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo II, por intermédio da sua 4ª Turma, à unanimidade de votos, considerou o lançamento totalmente procedente. Trata-se do acórdão nº 17-16.274, de 26.10.2006 (fls. 171/177), cuja ementa consigna:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*

*Ano-calendário: 2001,2002,2003,2004*

*Ementa: DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO. DESPESAS MÉDICAS. EXISTÊNCIA DE SÚMULA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ.*

*Incabível a dedução de despesas médicas ou odontológicas quando o contribuinte não comprova a efetividade dos pagamentos feitos e dos serviços realizados, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, principalmente quando se observa a utilização de documentação tributariamente ineficaz, cuja inidoneidade restou devidamente comprovada.*

*Lançamento Procedente.”*

Intimado de tal decisão em 09.11.2006, por AR (fls. 180), o contribuinte interpôs seu recurso voluntário em 08.12.2006 (fls. 181/184), em que ressalta a apresentação de prontuários médicos e de declarações com firmas reconhecidas dos prestadores de serviços. Cita, ainda, o disposto nos artigos 97, do Código Tributário Nacional e 320, do Código Civil Brasileiro. Aduz que o lançamento foi feito com base em presunção, requerendo a realização de uma diligência para que a Delegacia da Receita Federal da origem esclareça se cotejou nas declarações dos profissionais que prestaram serviços a existência de informação de recebimento dos valores pagos pelo recorrente.

Arrolamento de bens, para fins de garantia recursal, efetivado às fls. 251/255.

É o Relatório.



## Voto Vencido

Conselheira HELOÍSA GUARITA SOUZA, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche o seu pressuposto de admissibilidade, pois está acompanhado do arrolamento de bens. Dele, então, tomo conhecimento.

A matéria posta à apreciação deste Colegiado é, essencialmente de prova, a cargo do contribuinte, com o objetivo de demonstrar que os serviços médicos questionados pela Fiscalização foram, de fato e de direito, prestados.

Como regra geral, pode, sim, a Fiscalização exigir elementos complementares do contribuinte para a comprovação da efetividade da despesa, mas somente **quando os recibos apresentados não preenchem os requisitos mínimos necessários ou quando o valor da despesa pleiteada é exacerbado**. Nesse sentido, o artigo 80, § 1º, inciso III, do RIR/99 (*"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;"*), deve ser interpretado em conjunto com o artigo 73, do mesmo diploma:

*"Art. 73 - Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora."*(grifos nossos)

A propósito, essa questão - do ônus da prova - foi detalhada e precisamente analisada pelo Conselheiro Nelson Mallmann, no Acórdão 104-21.091, de 20.10.2005, cujas conclusões eu adoto integralmente e considero parte integrante desse 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, a fim 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).*



5

*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 compete."*

Vejam, pois, diante desses pressupostos, individualmente a situação de cada um dos profissionais cujos pagamentos feitos pelo Recorrente não foram aceitos como dedutíveis e mantidos pela decisão ora recorrida. Relembre-se que o único motivo para a não aceitação de tais despesas, em todos os casos, foi a suposta não comprovação inequívoca da realização dos respectivos pagamentos:

a) Nilton Paulo Lira Baro - Ano-calendário de 2001 - Valor de R\$ 1.000,00 = O contribuinte trouxe, junto com a impugnação, declaração prestada pelo profissional, confirmando a prestação do serviço (fls. 107) e prontuário odontológico (fls. 108).

b) Flávia de Almeida Pernambuco Sachs - Anos-calendários de 2001, 2002 e 2003 - Valores de R\$ 7.500,00; R\$ 8.000,00 e R\$ 9.000,00 = Constam dos autos declarações firmadas pela profissional (fls. 117, 133, 149) e prontuários odontológicos (fls. 118, 134/136, 150/153).

c) Denise Tose de Campos - Ano-calendário de 2001 - Valor de R\$ 4.000,00 = O contribuinte apresentou com a impugnação declaração da profissional, confirmando a prestação do serviço (fls. 110) e ficha dos serviços fisioterápicos realizados (fls. 111/112).

d) Adriana Ferreira dos Santos - Ano-calendário de 2002 - Valor de R\$ 4.000,00 = Vieram aos autos declaração da fisioterapeuta (fls. 120) e ficha de avaliação fisioterápica (fls. 122).

e) Alessandra Vieira Grejo - Ano-calendário de 2004 - Valor de 2.000,00 = Às fls. 156 consta declaração da profissional confirmando a prestação dos serviços (fls. 156) e ficha de avaliação fisioterapêutica domiciliar (fls. 157).

De acordo com a autoridade julgadora de primeira instância tais documentos, por si só, não seriam suficientes para comprovar a efetividade da despesa.

Porém, tenho para mim que não se pode admitir - e é o que aconteceu no caso concreto - que se refutem os elementos probantes complementares produzidos pelo Contribuinte, com base em presunções, suposições e conclusões pessoais e subjetivas, sem que se tenha realizado nenhuma diligência sequer, para se certificar sobre a veracidade das informações constantes nos laudos e declarações apresentados, já em primeira instância.

O fato é que o Recorrente, desde a fase impugnatória trouxe aos autos declarações e prontuários (conforme acima descrito), dos profissionais emitentes dos recibos glosados, em que reconhecem os serviços prestados, descrevendo-os e confirmando os recebimentos dos honorários. Ora, como simplesmente pôr em dúvida tais documentos, ignorando-os, frente à ausência de qualquer outro elemento em sentido contrário? O Fisco está diante de uma presunção relativa – os recibos apresentados como prova do pagamento não são hábeis para tanto. Só isso, nada mais. Mas, na medida em que o Contribuinte se esforça e produz outros elementos complementares de prova, está derruída a presunção fiscal. Ainda mais quando tal prova é a confirmação da realidade dos fatos pelo próprio prestador do serviço. Se, ainda assim, o Fisco entende não ser esses documentos suficientes, inverte-se o ônus da prova, cabendo a ele a demonstração da imprestabilidade dessas provas complementares, o que poderia ser feito por uma simples diligência junto a esses cinco profissionais, todos da mesma cidade do domicílio do contribuinte. Porém, absolutamente nada foi feito.

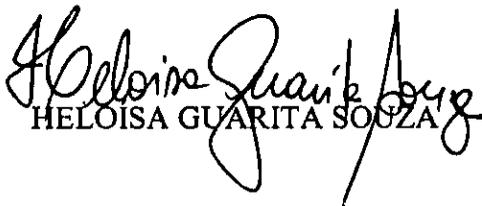
O que não se deve aceitar é a transformação de uma presunção relativa em absoluta, na medida em que o contribuinte não traz aos autos aqueles exatos elementos que o Fisco quer (por exemplo, prova de pagamento em cheque, exames médicos), uma vez que a legislação não impõe quais são esses documentos comprobatórios complementares. Se o Fisco não está satisfeito com os trazidos pelo contribuinte, cabe a ele, portanto, proceder à confirmação do que o contribuinte produziu.

Além do mais, vale destacar que, na verdade, em momento algum, a legislação condiciona a dedutibilidade das despesas médicas ao fato do seu pagamento ser em cheque ou por outro meio de transação bancária. Não é esse o escopo do artigo 80, inciso III, do RIR/99,

aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, quando diz que: “*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;*”. Ora, resta evidente que a exigência de cheque nominativo (o que poderia ser substituído por qualquer outro tipo de operação bancária) somente é válida para os casos de inexistência de documentação regular, o que não é o caso, não tendo sido questionados os requisitos formais dos recibos apresentados.

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso e, no mérito, dar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 09 de outubro de 2008

  
HELOISA GUARITA SOUZA

## Voto Vencedor

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Redator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Fundamentação.

Dirijo do bem articulado voto da I. Conselheira-Relatora, pois, entendo, diferentemente, que os documentos apresentados pelo Contribuinte, nas circunstâncias deste processo, não comprovam a efetividade da prestação dos serviços cuja dedução foi pleiteada.

Conforme tem sido reiteradamente decidido neste e. Conselho, os recibos fornecidos por profissionais, por si só, não comprovam a efetividade das despesas e não garantem o direito à dedução. É certo que os recibos fornecidos pelos profissionais são documentos hábeis a comprovar despesas, mas, diante de evidências de que o contribuinte fez deduções de despesas que efetivamente não incorreu, é lícito ao Fisco exigir a apresentação de elementos adicionais de prova da prestação dos serviços e da efetividade dos pagamentos.

No caso presente, o que se tem é um volume de deduções de despesas médicas repetidamente elevados em todos os anos, envolvendo pagamentos de R\$ 8.000,00 e 9.000,00 para um mesmo profissional. Nesses casos, é lícito ao Fisco pretender que o Contribuinte comprove a efetividade dos pagamentos, mediante, por exemplo, apresentação de ordem bancária ou cheque.

Não é razoável que, em todos esses casos, os pagamentos sejam feitos em espécie.

Por outro lado, o fato de os emitentes dos recibos declararem, confirmando a prestação dos serviços, não tem valor probante, pois, no caso de recibos fornecidos graciosamente, o mínimo que se espera dos seus emitentes é que esses confirme a prestação dos serviços.

Porém, é inaceitável que, diante de vários pagamentos a diversos profissionais da área de saúde, o Contribuinte não consiga demonstrar, mesmo que apenas em alguns casos, a efetividade dos pagamentos.

Assim, vale repetir, os recibos por si só não comprovam a prestação dos serviços, sendo lícito ao Fisco, em circunstância como as que se observa neste processo, pedir elementos adicionais de prova.

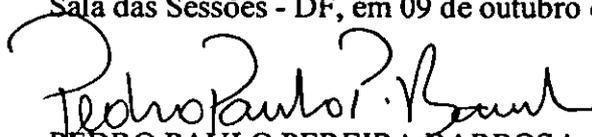
Como o contribuinte não logrou demonstrar a efetividade dos pagamentos ou da prestação dos serviços, é de se manter as glosas.



Conclusão.

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 09 de outubro de 2008

  
PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA