



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº 15889.000124/2006-18
Recurso nº 154.903 Voluntário
Matéria IRPF - Exs.: 2001 a 2004
Acórdão nº 102-49.076
Sessão de 28 de maio de 2008
Recorrente IVO NICOLIELO ANTUNES JUNIOR
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

IRPF. DESPESAS MÉDICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

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 ou justificação das despesas deduzidas.

Nos casos em que o profissional emitente dos recibos tenha contra si Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, sem que o contribuinte tenha demonstrado, de forma convincente, a efetiva prestação dos serviços, mantém-se a glosa.

Havendo elementos concretos e suficientes para afastar a presunção de veracidade dos recibos, sem que o contribuinte tenha demonstrado, de forma convincente, a efetiva prestação dos serviços e o respectivo pagamento, mantém-se a glosa.

MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO.

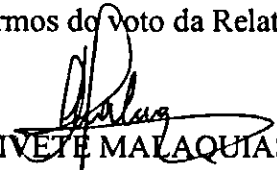
Para a qualificação da multa não bastam suspeitas de que os serviços não foram prestados. A boa fé se presume e a má fé se prova. No entanto, se do conjunto das provas dos autos resultar o julgador convencido de que o agente conduziu sua conduta de forma intencional para obter o resultado desejado, no caso, a redução do imposto de renda a pagar, estão caracterizados os requisitos necessários à qualificação da multa

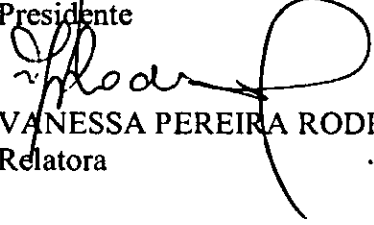
DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO. INCABÍVEL ANALOGIA. Havendo disposição expressa na lei, incabível o emprego da analogia, conforme artigo 108 do CTN.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
Presidente


VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE
Relatora

FORMALIZADO EM: 27 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Naury Fragoso Tanaka, Silvana Mancini Karam, Núbia Matos Moura, Alexandre Naoki Nishioka, Rubens Maurício Carvalho (Suplente Convocado) e Moisés Giacomelli Nunes da Silva. Ausente, justificadamente, o Conselheiro José Raimundo Tosta Santos.

Relatório

Em 23/05/2006 foi lavrado contra o contribuinte o Auto de Infração de fls. 03/10, exigindo o recolhimento do crédito tributário de R\$ 39.745,10, sendo R\$ 14.642,38 de imposto de renda pessoa física, R\$ 16.803,19 de multa de ofício e R\$ 8.229,53 de juros de mora calculados até 28/04/2006. O lançamento decorreu da revisão efetuada nas Declarações de Ajuste Anual do contribuinte referente aos exercícios de 2001, 2002, 2003 e 2004, por meio da qual se constatou deduções das bases de cálculos pleiteadas indevidamente, especificamente no tocante a **despesas médicas**.

Contra o contribuinte foi aplicada a multa qualificada de 150% com relação aos anos-calendários de 2000 e 2001, apresentando a fiscalização os seguintes valores:

	Glosas (R\$)	Imposto (R\$)	Multa (R\$)	Juros (abr/06)
Ano-calendário 2000	3.640,00	1.001,00	1.501,50 (150%)	880,27
Ano-calendário 2001	24.585,00	6.760,88	10.141,32 (150%)	4.798,19
Ano-calendário 2002	7.020,00	1.930,50	1.447,87 (75%)	994,01
Ano-calendário 2002	18.000,00	4.950,00	3.712,50 (75%)	1.627,06

As multas qualificadas foram aplicadas em decorrência:

- Com relação ao ano-calendário de 2000, da **declaração de inidoneidade**, para todos os fins tributários, dos recibos de prestação de serviços fonoaudiólogos emitidos por **Aparecida Cristina Garcia, CPF nº. 019.273.668-01**, por meio do Ato Declaratório Executivo nº. 08, de 26/04/2004.

Conforme se verifica das informações constantes das fls. 21, o Conselho Federal de Fonoaudiologia (CFF) informou que a pessoa em questão não possui registro profissional de fonoaudióloga.

- Com relação ao ano-calendário de 2001, do fato de que os recibos foram apresentados após a **retificação** da Declaração de Ajuste Anual, oportunidade em que o contribuinte excluiu do rol de despesas médicas profissionais cujos recibos haviam sido declarados inidôneos e incluiu os recibos apresentados em questão em seu lugar, mantendo-se idêntico o cálculo do imposto.



Diante de tais constatações foi instaurada, contra o contribuinte, “Representação Fiscal para Fins Penais”.

A 4ª Turma da DRJ/SPOII, às fls. 143/151, julgou o lançamento **procedente**, mantendo o crédito tributário constituído em sua integralidade.

A ciência do referido acórdão ocorreu em 18/06/2006 e o contribuinte apresentou seu recurso em 17/10/2006, sustentando, em suma, que:

1. O Ato Declaratório nº. 08/2006, que declarou inidôneos os recibos emitidos por Aparecida Cristina Garcia, não pode retroagir para alcançar fatos ocorridos anteriormente à sua publicação.

2. A incompatibilidade dos gastos efetuados com os rendimentos auferidos pelo contribuinte não foi devidamente comprovada pela fiscalização.

3. Não se pode concluir pela inidoneidade dos recibos pelo simples fato destes terem sido emitidos em sábados, domingos ou feriados.

4. A retificação da declaração de rendimentos pelo contribuinte é atividade regular, expressamente autorizada pelo ordenamento jurídico.

5. As despesas realizadas junto a profissional da área de nutrição devem ser consideradas em razão da aplicação da analogia.

É o relatório.



Voto

Conselheira Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Relatora

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto nº. 70.235, de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado. Assim, conheço-o e passo ao exame do mérito.

As deduções das despesas da base de cálculo do imposto de renda estão disciplinadas nas disposições do artigo 8º, II, 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; (grifei)

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.



§ 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.

Em conformidade com o artigo 11, § 3º, do Decreto-lei nº 5.544, 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 ou justificação das despesas deduzidas.

Assim, o artigo 8º, § 2º, III, da Lei nº 9.250, de 1995, disciplina que a comprovação dos valores pagos pelo contribuinte aos profissionais da área da saúde deve ocorrer por meio de recibo 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 recebe. Alternativamente, na falta do referido recibo, o legislador admite como prova a indicação do cheque nominativo por meio do qual foi efetuado o pagamento.

Vale mencionar, ainda, 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 ele 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.

Saliente-se que, 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-se assumir as consequências legais, resultando no não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação.

Importa destacar também que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto a determinado fato questionado. Logo, cabe apenas ao sujeito passivo, e não ao fisco, obter provas da idoneidade do recibo.

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.

 6

No caso concreto, os recibos trazidos pelo sujeito passivo foram examinados pela fiscalização, que não os considerou aptos a comprovar as deduções de despesas médicas pleiteadas. Assim, caberia ao sujeito passivo, em face das glosas efetuadas, apresentar documentos outros que comprovassem o efetivo pagamento das despesas médicas.

Conforme jurisprudência desta Turma, para gozar das deduções com despesas médicas, **não basta ao contribuinte a disponibilidade de simples recibos ou declarações**. Havendo questionamento da autoridade fiscal, torna-se necessária a comprovação da efetiva prestação do serviço e do pagamento correspondente. Vejamos alguns julgados:

"DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS - RECIBOS INIDÔNEOS - Para que sejam aceitos como comprovantes de despesas médicas, os recibos devem possuir as qualidades exigidas pela IN nº. 15/2001. Não possuindo os mesmos tais características, são considerados inidôneos e imprestáveis para a prova das despesas deles constantes". (Ac. 1º CC 104-21180).

"IRPF - DESPESAS MÉDICAS, ODONTOLÓGICAS E OUTRAS DEDUTÍVEIS - A efetividade do pagamento a título de despesas odontológicas não se comprova com mera exibição de recibo, mormente quando o contribuinte não carregou para os autos qualquer prova adicional da efetiva prestação dos serviços e existem fortes indícios de que os mesmos não foram prestados" (Ac. 1º CC 102-44154/2000).

"IRPF - DESPESAS MÉDICAS - DEDUÇÃO - Inadmissível a dedução de despesas médicas, na declaração de ajuste anual, cujos comprovantes não correspondam a uma efetiva prestação de serviços profissionais, nem comprovado os desembolsos. Tais comprovantes são inaptos a darem suporte à dedução pleiteada. Legítima, portanto, a glosa dos valores correspondentes, por se respaldar em recibo imprestável para o fim a que se propõe" (Ac. 1º CC 104-16647/1998).

E, neste sentido, o art. 73 do RIR/99 (Decreto nº. 3.000/99):

"Art. 73 - Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

Parágrafo 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.

Parágrafo 2º - As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa."

Tenho o entendimento pessoal de que apresentados recibos exigidos pela lei, acompanhados da respectiva declaração do profissional que prestou os serviços, a mera

flh 7

suspeita de que os serviços não foram prestados, **desacompanhada de outros elementos probatórios**, não se constitui em meio de prova capaz para afastar a presunção de veracidade dos recibos, pois a boa-fé se presume em e a má-fé se prova.

Nesse sentido, somente em casos excepcionais, quando a autoria do recibo for atribuída a profissional que tenha contra si Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, devidamente homologada e com cópia nos autos para que o contribuinte possa manifestar-se em relação a ela exercendo seu direito de defesa, ou ainda, quando efetivamente existirem nos autos elementos reais que possam afastar a presunção de que os serviços foram prestados e a conseqüente veracidade dos pagamentos, não se pode recusar recibo que preenche os requisitos legais e esteja acompanhado de declaração do profissional que reconhece sua autoria, assinatura e confirma a prestação dos serviços e o respectivo recebimento dos valores.

O recibo é forma de comprovação de pagamento, mas a eficácia desta comprovação diz respeito a quem pagou e quem recebeu. No caso de deduções se faz necessário que sejam apresentados à Receita Federal provas do evento fático-jurídico que exclui da base de cálculo do imposto de renda o valor deduzido.

No caso concreto, temos o seguinte cenário:

1. Com relação ao ano-calendário de 2000 o contribuinte declarou despesa médica decorrente do suposto pagamento a Aparecida Cristina Garcia, que teve contra si a declaração de Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz (fls. 20 e 26).
2. Já no ano-calendário de 2001 o contribuinte retificou sua Declaração de Ajuste Anual para o fim de excluir do rol de despesas médicas o nome de profissionais cujos recibos haviam sido declarados inidôneos, e incluir outros em seu lugar, mantendo-se idêntico o cálculo do imposto, sendo, ainda, que:
 - (i) alguns recibos foram emitidos em sábados, domingos e feriados;
 - (ii) nenhum dos recibos emitidos por Lúcia Y. Kawana e Flávio Piloto Cirillo apontam o número de inscrição dos profissionais junto ao CREFITO (Conselho Regional de Fisioterapia);
 - (iii) dos recibos emitidos por Denílson C. S. Araújo, apenas 02 (dois) apontam o número do CREFITO;
3. Para os anos-calendários de 2002 e 2003 o contribuinte também anexou recibos emitidos em sábados, domingos e feriados (fls. 53, 63, 78, 82 e 87 a 90), e, ainda, recibo sem mês de emissão (emitido por Andréa dos Santos Rosa – fls. 83).

Tais constatações, expressamente apontadas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 11/17) e na própria Representação Fiscal para Fins Penais, representam um conjunto de indícios levantados pela fiscalização para descaracterizar os recibos apresentados pelo contribuinte.

 8

Quanto ao ano-calendário 2001, ao fato de que o contribuinte procedeu à substituição das despesas médicas apresentadas (excluindo os profissionais cujos recibos já haviam sido considerados inidôneos para incluir outros, chegando-se ao mesmo valor de despesas e ao mesmo cálculo do imposto), somo o fato de que, especificamente no tocante aos recibos emitidos por Flávio Piloto Cirillo, os documentos, muito embora respeitem o intervalo de um mês entre um e outro, são sequenciais (recibo nº. 11 emitido em fev/2001, recibo nº. 12 emitido em mar/01, recibo nº. 13 emitido em abr/2001 e assim por diante). Para se admitir a veracidade destes documentos teríamos que partir do pressuposto de que o profissional em questão tinha apenas o contribuinte como cliente e trabalhava apenas uma vez por mês.

Ademais, tem razão a autoridade julgadora de primeira instância ao afirmar que, de fato, não há problemas na utilização de serviços médicos aos sábados, domingos e feriados. No entanto, tal fato enseja a efetiva comprovação da efetiva realização dos serviços e do seu efetivo pagamento, que o contribuinte não logrou, em nenhum momento, comprovar.

Logo, a meu ver, há indícios veementes da inexistência da prestação dos serviços e da efetividade do pagamento, razão pela qual, devem ser mantidas as glosas.

Quanto à alegada aplicação retroativa do Ato Declaratório nº. 08/2006, que declarou inidôneos os recibos emitidos por Aparecida Cristina Garcia, razão assiste à autoridade julgadora de primeira instância, que bem esclareceu que não se está a cuidar dos efeitos da publicação do ato, mas sim, do próprio resultado apurado pelo processo administrativo, que apenas declarou uma situação já existente, qual seja, a de que Aparecida Cristina Garcia não é fonoaudióloga e, portanto, todo e qualquer documento emitido neste sentido é nulo e ineficaz.

Por fim, a Recorrente ampara-se também na analogia para pedir a reversão das glosas das despesas com a nutricionista Mariana L. G. Almeida. Extraí-se do art. 108 do Código Tributário Nacional:

"Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

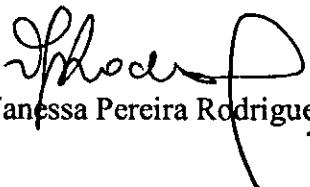
§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido."



Note-se, de acordo com o “*caput*” do dispositivo legal, que a aplicação da analogia fica restrita apenas na hipótese de ausência de disposição expressa de lei, o que não ocorre no caso concreto, conforme se depreende da leitura do art. 8º, da Lei nº. 9.250/95, já transcrito nesta decisão.

Assim, pelo exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso do contribuinte.

Sala das Sessões-DF, em 28 de maio de 2008.


Vanessa Pereira Rodrigues Domene