



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

Processo nº 19647.010198/2007-47
Recurso nº 515.193 Voluntário
Acórdão nº 2801-00.502 – 1ª Turma Especial
Sessão de 12 de maio de 2010
Matéria IRPF
Recorrente GLYNNE WILLIAMS DE ALBUQUERQUE MELLO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005

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, tendo o Conselheiro Júlio Cezar da Fonseca Furtado votado pelas conclusões.

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.

Relatório

AUTUAÇÃO

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrada a Notificação de Lançamento de fls. 59 a 62, referente a Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2005, que retificou o saldo do imposto a restituir, diminuindo-o de R\$ 6.449,97 (valor declarado) para R\$1.666,62 (valor recalculado).

A autuação foi assim resumida no relatório do acórdão de primeira instância (fls. 73):

A glosa foi motivada pela Fiscalização da seguinte forma:

“Procedemos glosa das despesas médicas abaixo relacionadas.

- Os recibos apresentados não estão revestidos das formalidades legais previstas no inciso III do art. 80 do Decreto nº 3.000/99-RIR/99 e o contribuinte, apesar de intimado, não comprovou o efetivo pagamento.

-R\$ 4.420,00, relativa ao recibo emitido por Gisella Sette Lopes, CPF 128.746.554-49;

-R\$ 2.100,00, relativa aos recibos emitidos por Janete Maria Daruich de Souza, CPF 006.870.458-51;

-R\$ 10.874,00, relativa ao recibo emitido por Angelina Harari, CPF 183.006.005-82.”

IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou a impugnação (fls. 01 a 03), acatada como tempestiva. Alegou, consoante relatório do acórdão de primeira instância (fls. 73), que vinha se submetendo, junto com dependentes, a tratamento de psicanálise em função do qual ocorreram as despesas glosadas, sendo que toda a documentação já tinha sido apresentada perante a Fiscalização, e que, tendo sido atendidas as formalidades de comprovação das despesas, não haveria motivo para a glosa das mesmas, até porque os profissionais que emitiram os recibos certamente prestaram à Receita Federal as devidas contas sobre seus rendimentos originados do contribuinte. Trouxe aos autos com a impugnação cópias de recibos, notas fiscais e declarações dos profissionais, muitas delas relacionadas ao exercício 2004.

ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A 6ª TURMA DA DRJ/RECIFE/PE julgou procedente o lançamento com base, em síntese, nas seguintes considerações (fls. 72 a 76):

Tem-se em discussão o direito de o Impugnante deduzir da base de cálculo do IRPF despesas efetuadas com tratamentos na área de saúde. Tal possibilidade de

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

dedução está prevista, basicamente, no art. 8.º, inciso II, alínea “a” e § 2.º, da Lei nº 9.250/95:

(...)

Vê-se que, regra geral, podem ser deduzidos da base de cálculo pagamentos feitos no ano-calendário a profissionais e empresas de saúde, em razão de prestação de serviços nessa área ao contribuinte ou a seus dependentes.

Por óbvio, o direito à dedução está condicionado à comprovação de que os pagamentos foram realmente efetivados e de que os mesmos ocorreram em razão da prestação de serviços na área de saúde às pessoas acima citadas, sendo certo que a simples declaração do contribuinte não constitui prova de tal fato.

Aliás, ao contrário do que pode parecer numa análise mais sucinta, mesmo recibos emitidos por empresas ou profissionais da área de saúde não constituem prova cabal do direito à dedução. Isso porque um recibo, em princípio, é uma declaração particular, com efeito apenas entre as partes. Não é válido, porém, em si mesmo, contra terceiros, como prova dos fatos que atesta, competindo ao interessado, se necessário for, comprovar a veracidade do fato através de provas materiais. É o que estabelece o artigo 368 do Código de Processo Civil:

(...)

Dito de outra forma, não é a emissão de recibo nem de qualquer outro tipo de declaração que faz surgir o direito à dedução, mas sim a prestação de serviço de saúde oneroso ao contribuinte ou a seus dependentes, cujo ônus do pagamento tenha recaído sobre um deles, devendo tanto a prestação quanto o pagamento serem comprovados de forma inequívoca para atestar o direito à dedução.

Sendo assim, no interesse da sociedade a própria legislação tributária confere à autoridade lançadora a faculdade de exigir, a seu critério, outras provas das deduções pleiteadas, como dispõe o artigo 73 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), semelhante ao art. 11, § 3.º, do Decreto-Lei 5.844, de 23/09/1943, abaixo transcrito:

§ 3º Todas as deduções estarão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

O art. 46 da IN SRF 15/2001, assim como o art. 8.º, § 2.º, III, da Lei 9.250/95, portanto, devem ser interpretados à luz do referido Decreto-Lei. Tais normas, que tratam das formalidades dos recibos, estabelecem condições que são necessárias mas não suficientes para fazer surgir o direito à dedução, sendo, em consequência, incorreta a opinião de que recibos fariam prova ‘plena e suficiente’, ou que apenas na falta dos mesmos poderiam ser exigidos outros documentos.

O contribuinte deve ter em conta que o pagamento de despesa médica não envolve apenas ele e o profissional de saúde, mas também o Fisco – caso haja intenção de se beneficiar da dedução na declaração de rendimentos – e, por isso, deve se acautelar na guarda de outros elementos de prova da efetividade do pagamento e do serviço, ainda mais quando o valor do pagamento é alto.

No uso de tal faculdade a Fiscalização intimou o Impugnante (fl. 71) a apresentar “*Comprovantes originais e cópias das despesas médicas, bem como do seu efetivo pagamento.*” (grifei), não tendo sido tal intimação atendida no prazo estabelecido.

Na impugnação são apresentados recibos emitidos por pessoas físicas, mas o Impugnante não junta nenhuma prova de que realmente tenha entregue tais valores aos referidos profissionais, o que poderia ter sido feito através de cheques, extratos bancários (no caso de pagamentos em espécie) ou transferências bancárias. Ou seja, mais uma vez não é provado o efetivo pagamento.

Quanto à alegação de que os prestadores dos serviços já teriam incluído os rendimentos em suas respectivas declarações, nada é provado quanto a isso, pelo que se rejeita tal alegação.

Logo, não me convenço, pelas razões acima expostas, de que realmente tenha havido a prestação onerosa desses serviços, nem, em consequência, que haja o direito às deduções a eles relacionadas.

RECURSO AO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)

Cientificado da decisão de primeira instância em 19/06/2009 (f. 78), o contribuinte apresentou, em 02/07/2009, o recurso de fls. 80 a 88, reafirmando os argumentos da impugnação. Assevera, em síntese, que o Fisco deveria fiscalizar os prestadores de serviços caso duvidasse da idoneidade dos documentos, que os recibos foram emitidos por profissionais idôneos e que se revestiam de todas as formalidades previstas em lei, e que a Dra. Angelina Harari apresentou declaração confirmando a prestação do serviço.

O processo foi distribuído a este Conselheiro, numerado até a fl. 97, 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 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 importaram na significativa quantia de R\$ 17.394,00. 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 ou mediante cheque ao portador. Não se esforçou nem ao menos em trazer cópias desses cheques emitidos, ou elementos que justificassem portar tal quantia em espécie, 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.

A declaração do profissional repetindo as informações do recibo não é prova suficiente da efetividade do serviço e, em especial, do valor e da origem do pagamento. Ademais, a declaração apresentada (fl. 53), firmada pela Dra. Angelina Harari em 19 de

outubro de 2007, refere-se ao ano de 2003, enquanto o lançamento se reporta a despesas efetuadas no ano de 2004.

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 parem 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, como aconteceu no caso (Termo de Intimação de fl. 71), 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

