



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

**Processo nº** 13826.000036/2006-25  
**Recurso nº** 177.891 Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-00.640 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de julho de 2010  
**Matéria** IRPF - Ex(s): 2003  
**Recorrente** SIMÃO PEDRO GIANNASI NETO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003

IRPF - GLOSA DE DESPESAS COM FISIOTERAPIA E ODONTOLÓGICAS - 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 com fisioterapia, odontológicas 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 documentos passados 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. Vencidos os Conselheiros Antonio Lopo Martinez (Relator) e Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, que votou com o Relator pelas

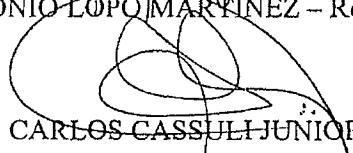
conclusões. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Carlos Cassuli Júnior.



NELSON MALLMANN – Presidente



ANTONIO LOPO MARTINEZ – Relator



JOÃO CARLOS CASSULI JUNIOR – Redator Designado

EDITADO EM:

03 DEZ 2010

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, SIMÃO PEDRO GIANNASI NETO, foi lavrado Auto de Infração lavrado pela DRF/Marília-SP, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2003, ano-calendário 2002 (fls.6/12), no qual o contribuinte acima identificado foi notificado das alterações em sua declaração, e intimado a recolher ou impugnar o débito para com a Fazenda Nacional o crédito tributário de R\$ 12.211,15.

Nos termos da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, às fis.31 dos autos, o Auditor Fiscal, assim manifestou-se:

### *DESPESAS MÉDICAS'*

*Dedução indevida a título de despesas médicas Glosa de R\$21 600,00 (por irregularidades no preenchimento dos recibos, por gastos injustificados, além da não comprovação do desembolso dos recursos para satisfação dos pagamentos. Falta indicação nos recibos do nome do paciente e endereço do emitente, falta especificação dos serviços na magnitude dos valores, além da falta de comprovação do pagamento. A dedução com despesas médicas restringe-se aos pagamentos efetuados pelo 411 contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes. A prova da efetivo pagamento deve apontar que foi o próprio contribuinte ou seus dependentes que o suportaram, CM consonância com o art. 80, §1º, inciso II, do Decreto nº 3000/99- RIR199 (art. 8º, §2º), inciso II, da Lei nº 9.250, de 1995). Os recibos devem ser emitidos no momento em que há a transferência do numerário, além do que o profissional beneficiário está obrigado à apuração do recolhimento mensal obrigatório-carnê-leão e por isso são irregulares os recibos emitidos que englobem valores pagos em outros - meses Os extratos apresentados pelo contribuinte não comprovam os pagamentos dos recibos nas datas e valores indicados e menos ainda os pagamentos de recibos em domingos Não é possível aceitar uma seqüência de seis saques de pequeno valor entre 25jan02 até 13 fev02 para pagamento de recibo no dia 14 fev 02, conforme tentou demonstrar o contribuinte em planilha apresentada. De maneira análoga com os demais recibos. Não é possível aceitar que todos os saques do mês fossem empregados unicamente para pagar recibos médicos e ainda que sobrassem disponibilidades em poder do contribuinte Os saques e cheques não são regulares a ponto de validar os recibos continuamente ao longo dos meses. Não houve apresentação de cópia dos cheques, os quais deveriam ser nominais. Glosa de R\$ 2.510,00 de Luciane Giroto Pium, fisioterapeuta, (10 recibos) por falta de indicação do paciente (art. 80, f Iº, inciso II do Decreto nº 3 000/99) e não comprovação do desembolso dos recursos para satisfação dos pagamentos, por falta de endereço de quem os recebeu (art. 80, §1º, inciso III, do Decreto nº 3.000/99), além de ser evidente emissão dos recibos de uma só vez, em lote,*

*recibos continuamente ao longo dos meses. Glosa de 2\$2 490,00 de Ana Paula Sian Silva, fisioterapeuta, (8 recibos) por falta de indicação do paciente (art. 80, §1º, inciso II do Decreto nº 3 000/99) e não comprovação do desembolso dos recursos para satisfação dos pagamentos, por falta de endereço de quem os recebeu (art. 80, §1º, inciso III, do Decreto nº 3 000/99), além de ser evidente emissão dos recibos de uma só vez, em lote. Não houve justificativa para utilização de dois fisioterapeutas concomitantemente. Glosa de R\$6 000,00 de Willian Laguna, dentista (3 recibos) por falta de indicação do paciente (art. 80, §H, inciso II do Decreto nº 3.000/99) e não-comprovação do desembolso dos recursos para satisfação dos pagamentos, por falta de endereço de quem os recebeu (art. 80, §1º, inciso III, do Decreto nº 3 000/99), além de não especificar os serviços prestados na magnitude dos valores e ser evidente emissão dos recibos de uma só vez, em lote. Da recibo datado de 17 de março, um domingo, sem justificativa cabal dessa ocorrência. Glosa de R\$10 600,00 de Ana Lauro de Arrugo, psicóloga (12 recibos todos do dia 10) por falta de indicação do paciente (art. 80, §H, inciso II do Decreto nº 3.000/99) e não-comprovação do desembolso dos recursos para satisfação dos pagamentos, por falta de endereço de quem os recebeu (art. 80, §1º, inciso III, do Decreto nº 3 000/99), além de não especificar os serviços prestados na magnitude dos valores e ser evidente emissão dos recibos de uma só vez, em lote. Há recibos datados de 10 de fevereiro, 10 de março e 10 de novembro, todos domingos, sem justificativa cabal dessa ocorrência. As declarações dos profissionais são mera repetição dos recibos. Os recibos possuem características extrínsecas que evidenciam emissão de uma só vez, em lote. Essas despesas, por serem empregadas para diminuir o tributo devido, estão sujeitas à justificação a juízo da autoridade lançadora, cabendo ao contribuinte o ônus da prova. Por essas razões, foram glosadas as despesas médicas acima mencionadas também com fulcro no art. 73 e seu §1º, do Decreto nº 3 000/99 - Regulamento do imposto sobre a Renda - RIR/99 (art. 11, §4º, do Decreto-Lei nº 5 844, de 1943). As informações contidas nas duas cartas remetidas pelo contribuinte não serviram para elidir a constituição do crédito tributário. Por fim esclareça-se que para gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo, preenchido irregularmente, sem vinculação do pagamento e da efetiva prestação de serviços, tendo em vista o exposto acima.*

O contribuinte apresentou, em 09/02/2006, impugnação ao lançamento em foco (fls.115). Alegando, em síntese,

- No que se refere à glosa por preenchimento irregular dos recibos que lhe foram entregues pelos profissionais prestadores dos serviços, tal fato só diz respeito aos referidos profissionais que prestam o serviço;
- A obrigação do fornecimento e do respectivo acerto no preenchimento é recibo é do profissional da área médica que promoveu o atendimento ao impugnante, não cabendo a ele considerar qualquer relação de causa e efeito quanto ao fato de estar certo ou errado.

- *O impugnante pagou o profissional prestador do serviço, e somente teve como preocupação a centralização dos valores, pois os fins indicavam os meios;*
- *Tanto é evidente o que se defende que, em momento algum, o Fisco diverge das feitoras dos documentos por parte dos fornecedores. Pois, se alguma anomalia pendesse desde a disponibilidade e apresentação dos documentos, a Receita deveria fiscalizar os profissionais responsáveis pela emissão dos documentos, posto que foram eles que deram origem aos valores declarados pelo contribuinte,*
- *Pelo que se denota do lançamento, nenhum procedimento fiscal foi adotado em relação aos declarantes responsáveis pela emissão dos documentos,*
- *Por outro lado, não era mesmo de se comprovar pagamentos de*
- *recibos, porquanto os recibos por si só representam documentos de recebimentos;*
- *Evidente assim, que a exigência fiscal extrapolou não só as raíais da legalidade previstas da legislação do IRPF, como também, as da imoralidade; pois documentos fiscais onde se comprova pagamento de honorários médicos, suficientes à demonstração de despesas dedutíveis na declaração de ajuste, como igualmente, receitas que obrigam ao fornecedor a denunciação em sua declaração de rendimentos. Por conseguinte, os fatos assim elencados guardam convicta relação de causa e efeito.*
- *No que respeita ao fato de ter glosado importância paga a fisioterapeuta, por não constar a paciente que se beneficiou dos serviços, tem-se como até mesmo de desnecessidade por parte do profissional que promoveu ao atendimento, mesmo porque a ele compete fornecer o recibo em nome de quem o pagou; e, no caso presente, não deve pairar dúvidas de que os pagamentos foram efetuados por conta da ora impugnante, já que todos os beneficiários dos serviços figuram como seus dependentes;*
- *E, como subsídio à impugnação, e para comprovar a veracidade dos fatos, fornece relatórios de cada profissional que laborou em tratamento às pessoas ligadas ao ora impugnante,*
- *No que concerne ao tratamento e fornecimento de recibos por parte do dentista Willian Laguna, o tratamento de concepção legal deve ser o mesmo até então defendido, pois aquele profissional só se dignou em fornecer recibo no exato momento em que se encontrava pago de seus honorários profissionais, naturalmente. Com respeito à glosa de Ana Laura, deve receber o mesmo tratamento de defesa;*
- *A declaração apresentada pelo impugnante preencheu todos os ditames da legislação fiscal, posto que desde logo solicitados os*

*comprovantes de despesas, assim os apresentou ao agente fiscal e, em hipóteses alguma, poderia imaginar que o procedimento,*

- Possui todos os documentos na forma original, em primeiras vias, e está à disposição do fisco,*
- A forma unilateral como vem sendo tratado o caso que está impondo a obrigação de pagar imposto e, mais multa com incidência de juros e correção monetária, não ressoa como resultado satisfatório da aplicação do direito, o bom direito;*
- Em momento algum, o impugnante se omitiu em prestar as mais precisas informações, tanto que ate mesmo cópia dos recibos se dignou em fornecer ao fisco. Tendo ficado à disposição do Fisco para as mais acuradas informações*
- Os recibos fornecidos pelos prestadores de serviços e, que assim prestaram as declarações, se fiscalizados, certamente, poderiam confirmar o que se defende, e tudo estaria resolvido;*
- O exto ato bancário teria força probante acaso o declarante não possuísse os recibos fornecidos pelos prestadores dos serviços que, no raciocínio, figuram como os recebedores e, pela própria razão, com obrigação de apresentar a respectiva declaração,*
- Não pode ser penalizado, com alicerce no efêmero entendimento esposado pelo agente fiscalizador, mesmo porque os documentos já ofertados, e que necessariamente serão anulados pelo julgador, não só atendem ao regime jurídico do imposto de renda, como também, o que está prescrito na norma constitucional e demais legislação infraconstitucional,*

*Por fim, solicita a procedência da impugnação, que seja desclassificada a autuação imposta, e declarada a insubsistência do lançamento.*

A DRJ-Brasília ao apreciar as razões do contribuinte, julgou o lançamento procedente.

Insatisfeito, o contribuinte interpõe recurso voluntário de fls.130/136, onde reitera as mesmas razões da impugnação, apresentando declarações para comprovar a validade das referidas despesas.

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 hospitalares, 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 hospitalares, 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, mormente 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 contribuinte

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 conseqüências 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.”

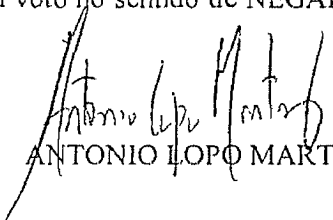
Assim, consoante MOACYR AMARAL DOS SANTOS, a prova teria:

- 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, destaque-se que não se encontra nos autos os recibos ou declarações alegadas pelo contribuinte. Inobstante esse fato 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.

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, Relator designado para lavrar o Acórdão.

Inobstante o respeitável entendimento desenvolvido pelo Ilustre Conselheiro Relator, Dr. Antonio Lopo Matinez, 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 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 com fisioterapia, odontológicas e afins, por ele deduzidas, não preenchem 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 funda-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 Texeira, 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 *vênia* 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:

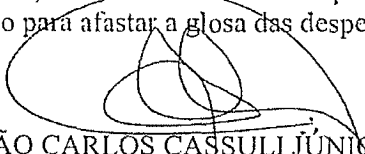
*“PROVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS Se a fiscalização não comprova, de modo incontestado, a não execução dos serviços,*



*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: 13826000036/200625 ✓

Recurso nº: 177891 ✓

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 2202-00.640. ✓

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