



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

Processo nº 10580.720469/2008-02
Recurso nº 200.159 Voluntário
Acórdão nº 2801-00.755 – 1ª Turma Especial
Sessão de 27 de julho de 2010
Matéria IRPF
Recorrente ANA CLÁUDIA MORANT BRAID
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2004

CERCEAMENTO DO DIREITO À AMPLA DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Caracterizado nos autos que o contribuinte teve ampla oportunidade, tanto durante a fase procedimental, quanto na fase litigiosa, de se manifestar e apresentar a documentação solicitada e tudo o que mais pretendesse, é de se afastar as alegações de cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Todas as deduções declaradas estão sujeitas à comprovação ou justificação, mormente quando há dúvidas quanto à prestação dos serviços. Em tais situações, a apresentação tão-somente de recibos e declarações de lavra dos profissionais é insuficiente para comprovar a efetividade dos serviços e dos correspondentes pagamentos.

Preliminar Rejeitada.

Recurso Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada, e no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Amarylles Reinaldi e Henriques Resende - Presidente

Antonio de Pádua Athayde Magalhães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Amarylles Reinaldi e Henriques Resende, Marcelo Magalhães Peixoto, Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Tânia Mara Paschoalin, Sandro Machado dos Reis e Julio Cezar da Fonseca Furtado.

Relatório

A contribuinte Ana Cláudia Morant Braid, já devidamente qualificada nos autos, inconformada com a decisão de primeira instância, prolatada pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ/Rio de Janeiro II (RJ), nos termos do Acórdão DRJ/RJO II nº 13-24.562, de 29/04/2009, às fls. 66/70, pleiteia junto a este Egrégio Conselho a sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário, às fls. 77/83.

Mediante Notificação de Lançamento nº 2004/605450701224076, às fls. 11/14, formalizou-se exigência de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF (suplementar), relativo ao exercício 2004, ano-calendário 2003, no valor total de R\$ 14.175,08, incluídos a multa de ofício e os juros de mora, estes calculados até 31 de março de 2008.

Segundo a descrição dos fatos e o enquadramento legal constantes da peça de autuação, foi glosado o valor total de R\$ 25.500,00 referente a deduções pleiteadas pela contribuinte a título de despesas médicas, face à ausência de comprovação do efetivo desembolso bem como da efetiva prestação dos serviços.

Assim, foram glosadas as despesas declaradas como pagas aos seguintes profissionais da área médica: Maurício Nunes Dourado Rocha (R\$ 6.000,00), Sara Alencar Sacramento de Oliveira (R\$ 6.000,00), Ludmila Fraga Farah (R\$ 6.500,00), Marize Novaes Borges (R\$ 3.000,00) e Tereza Cristina Silvestre Cavalcanti (R\$ 4.000,00).

Inconformada com a exigência da qual tomou ciência em 28/03/2008 (Aviso de Recebimento – AR à fl. 65), a contribuinte apresentou impugnação em 18/04/2008, às fls. 02/10, alegando, em síntese, que:

- apresentou todos os comprovantes exigidos inicialmente pela fiscalização, contendo todos os rigores preceituados na legislação em vigor, todavia, ainda no curso da fiscalização, a autoridade fiscal solicitou documentação adicional acerca de alguns profissionais. Quando da entrega dos novos documentos, a auditora, paradoxalmente, deixou de aceitá-los como prova adicional e conseqüentemente de anexá-los ao processo em curso, resultando em cerceamento do seu direito de defesa;

- foram solicitados documentos que comprovassem o efetivo pagamento, assim como a efetiva prestação de serviços relativos aos recibos de alguns profissionais, no

entanto, em função do pouco tempo para o levantamento de tantas informações, notadamente de ordem financeira e de ordem médica, bem como por entender que a exigência fiscal era inteiramente desprovida de bom senso, além de representar um ato ilegal por extrapolar o direito e ferir a legislação pátria, deixou de atender à nova solicitação de comprovação de efetividade dos pagamentos efetuados;

- ressalta que, durante o ano de 2003, não possuía nenhum plano de saúde para fazer jus a suas despesas médico-odontológicas e de sua dependente;

- citando artigos da Lei nº 9.250/95, do Decreto-lei nº 5.844/43 e decisões do Conselho de Contribuintes, alega que se não há nenhuma imputação de inidoneidade recaindo sobre a requerente e sua documentação, resta evidente a completa ausência de descumprimento da norma vigente;

- sustenta que a não apreciação dos novos recibos e/ou declarações dos prestadores de serviços de saúde apresentados na data aprazada, além de incoerente, configura preterição ao seu direito de defesa, previsto no inciso LV do art 5º da CF/88, reforçado pelos ditames do art 142 do CTN e do Decreto nº 70.235/72;

- ao final, por entender ter demonstrado a insubsistência e improcedência da ação fiscal, razão pela qual requer o cancelamento da exigência fiscal.

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ/Rio de Janeiro II (RJ), ao exarar sua decisão, fls. 66/70, julgou procedente o lançamento, conforme ementas a seguir transcritas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. EFETIVO PAGAMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Havendo questionamento da autoridade fiscal, as despesas médicas somente serão dedutíveis dos rendimentos do contribuinte quando comprovada a efetiva prestação dos serviços declarados e a vinculação do pagamento aos serviços prestados.

NULIDADE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade processual, tampouco em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

Somente a partir da lavratura da Notificação de Lançamento é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, inexistindo cerceamento do direito de defesa quando, na fase de impugnação, for concedida ao notificado a oportunidade de apresentar os documentos e esclarecimentos que entender

necessários a elidir o crédito apurado. Ademais, encontra-se o lançamento perfeitamente fundamentado na legislação tributária, contendo a devida descrição dos fatos e infrações cometidos pelo sujeito passivo.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. INAPLICABILIDADE.

As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão

Lançamento Procedente.

A ciência da decisão de primeira instância ocorreu em 25/11/2009, conforme faz prova o Aviso de recebimento – AR à fl. 76. A contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 23/12/2009, às fls. 77/83, sustentando, em resumo, que:

- a Receita Federal, movida pela voracidade arrecadatória, glosou de forma arbitrária as despesas médicas lançadas em sua declaração do exercício de 2004, sem apresentar qualquer prova conclusiva da afirmação de inidoneidade dos recibos apresentados, não podendo basear sua alegação de falsidade em meras presunções ou suposições, e neste sentido, a recorrente cita decisões do Poder Judiciário para subsidiar sua argumentação;

- os recibos de pagamento apresentados são documentos legais, previstos no ordenamento jurídico, aptos a certificar a quitação de determinado valor, prescindindo absolutamente de qualquer outro documento que o acompanhe para que adquira validade jurídica ou força comprobatória, até porque todos os dispositivos da lei nº 9.250/95 e do Decreto-lei nº 5.844/43 foram fielmente obedecidos, não havendo nos autos nada que demonstre o contrário;

- da análise dos referidos recibos juntados pela recorrente com o fim de comprovar despesas médicas, observa-se que todos preenchem os requisitos formais definidos em lei como condição para a dedutibilidade da despesa, de forma que não cabe à autoridade fiscal desconsiderá-los em virtude da ausência de outros comprovantes de pagamento;

- diferentemente da alegação do não atendimento ao requerimento fiscal, houve o comparecimento a todas as convocações da fiscalização, inclusive, com a entrega, em vão, de declarações de prestação dos serviços dos profissionais envolvidos nos recibos glosados;

- incoerentemente, os mesmos documentos solicitados pela autoridade fiscal, quando apresentados, nem mesmo foram alvo de qualquer tipo de análise, pois, desconsiderando os novos instrumentos de prova, imediatamente, solicitou outros meios de comprovação das mencionadas despesas, todavia, caberia à auditora fiscal embasar a sua decisão com algum tipo de prova de falsidade, caso desconfiasse da veracidade das informações;

- no acórdão de primeira instância, o próprio relator cria normas próprias de julgamento sem qualquer amparo legal, quando fundamenta sua decisão com frases vazias, tais como: “os recibos não foram considerados suficientes ...”; ou “Isto porque o AFRFB não está adstrito a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova ...”, etc;

- ninguém pode se achar acima da lei, mesmo quando em nome de causas tidas como justificáveis, pois o ordenamento jurídico impõe a hierarquização das leis, tendo os princípios constitucionais como intocáveis e acima de qualquer outra forma de direito;

- não é lícito exigir do contribuinte comprovações outras que não estão dispostas em lei, assim, se não existente prova da inidoneidade dos recibos, conclui-se pelo cancelamento da glosa das despesas médicas imposta pelo fisco;

- ficou patenteado o cerceamento do direito de defesa, em função da auditora não acatar os documentos apresentados, deixando evidente toda a sua precipitação e, conseqüentemente, o julgamento antecipado do fato;

- neste aspecto, mostra-se evidente a correlação entre a Ampla Defesa e o Amplo Debate (Princípio do Contraditório), não sendo passível falar-se em um sem pressupor a existência do outro, conforme contido no inciso LV, artigo 5º, da Constituição Federal;

- na defesa anteriormente apresentada, foram colacionados acórdãos cancelando as respectivas Notificações de Lançamento de casos absolutamente iguais ao aqui julgado, o que demonstra que existe um padrão de decisão dos Órgãos Julgadores que se apresenta legítimo e coerente com o disposto nesta defesa e, portanto, com todas as características da legalidade e moralidade que uma decisão deste tipo precisa conter;

- a legislação impõe a obrigação de declarar no Imposto de Renda para quem emite e para quem recebe qualquer recibo de serviços profissionais de médicos, dentistas e outros profissionais, neste sentido, indaga-se porque motivo a autoridade fiscal não apresentou nos autos o resultado do cruzamento dos dados com as respectivas declarações dos profissionais envolvidos, pois se estes preencheram as suas declarações de rendimentos de forma adequada, os valores contidos em cada recibo apareceriam em ambas as declarações, demonstrando a veracidade dos mesmos e a inexistência de quaisquer prejuízos ao fisco;

Ao final de sua defesa, a contribuinte pugna pela improcedência do lançamento, com o acolhimento do recurso interposto, para que a decisão seja pelo cancelamento do débito fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Relator

O recurso em julgamento foi tempestivamente apresentado, preenchendo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, a recorrente alega a nulidade da presente Notificação de Lançamento por ofensa ao direito de defesa e ao contraditório. Entende que ao não acatar os documentos apresentados no decorrer do procedimento fiscal, desconsiderando-os como instrumentos de prova, a autoridade fiscal teria deixado evidente toda a sua precipitação e, conseqüentemente, feito o julgamento antecipado do fato, cerceando, deste modo, o seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Todavia, não procede tal alegação da recorrente.

Da análise dos autos, observa-se que à litigante fora oferecida a possibilidade de resposta, no momento devido, ao que lhe foi questionado ou solicitado comprovar, conforme revela o Termo de Intimação Fiscal (fl. 15) constante no processo.

Não se pode olvidar que a atividade administrativa do lançamento é plenamente vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142, § único, do Código Tributário Nacional e o artigo 8º da Lei nº 9.250/95.

E nesse ponto, destaque-se, por relevante, que os fundamentos fáticos e legais utilizados pela autoridade lançadora para glosar as despesas médicas em questão estão todos expressos na própria peça de autuação (fls. 11/14), não havendo que se cogitar em cerceamento do direito de defesa ou em abuso do poder de fiscalizar, nem tampouco em desrespeito às disposições dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, o fato da fiscalização não ter considerado como instrumentos de prova os documentos apresentados pela contribuinte em resposta ao solicitado na intimação não caracterizou qualquer cerceamento à defesa da recorrente, porquanto se pode nitidamente constatar que a fiscalização apontou as razões que a levaram a desconsiderar tais documentos, encontrando-se tais justificativas bem delineadas no corpo da Notificação de Lançamento (ausência de documentação comprobatória da efetiva prestação dos serviços médicos e dos pagamentos correlatos).

Observa-se ainda que não houve qualquer prejuízo à interessada que a impedisse de apresentar suas razões de defesa, haja vista que a mesma foi devidamente intimada da lavratura do lançamento que compõe a lide, tendo apresentado sua impugnação, e posteriormente o recurso, ora em análise, alegando tudo o que entendeu cabível, tendo novamente a possibilidade de trazer à colação documentos que pudessem elidir a exigência fiscal.

Ademais, a contrariedade da recorrente com a fundamentação esposada no acórdão guerreado não constitui qualquer vício capaz de incorrer em sua desconsideração, até porque, tal decisão obedeceu a todos os ditames da legislação de regência (Decreto nº 70.235/72).

Assim, não vislumbro no presente processo vícios que dêem causa à nulidade pretendida, pelo que rejeito a preliminar suscitada pela recorrente.

No mérito, a contribuinte se insurge contra a exigência, por parte da autoridade lançadora, de elementos de prova complementares aos recibos por ela apresentados para validar as despesas médicas glosadas.

Sobre a matéria, cabe destacar o disposto no artigo 8º, inciso II, e § 2º, 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;

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 5.844, 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.

Vale ainda mencionar 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 este 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.

Assim, 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 este assumir as consequências legais, resultando no não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação.

Do exame dos autos, observa-se que são elevadas as deduções a título de despesas médicas (R\$ 27.000,00) pleiteadas pela contribuinte em sua declaração de rendimentos do ano-calendário em questão (docs. às fls. 46/59 dos autos), posto que alcançam o percentual de 29,39%, em relação ao total dos rendimentos declarados no período (R\$ 91.867,15 = R\$ 91.716,06 + R\$ 151,09).

E neste caso, a contribuinte limitou-se a apresentar declarações e recibos (fls. 17/22 e 23/41), desacompanhados de qualquer documentação hábil e idônea a comprovar a efetividade dos serviços, bem como os correspondentes pagamentos. Não foi comprovado sequer como se deu o pagamento dos valores constantes desses documentos (recibos e declarações) colacionados ao presente processo.

Diante desse contexto, caberia à autuada a apresentação de prova robusta e incontestável de que os pagamentos foram realizados efetivamente nos valores declarados. No entender deste relator extratos bancários que exibissem as ocorrências de saques efetuados em moeda corrente, de ordens de pagamento, ou de transferências bancárias, coincidentes em data e valor compatíveis com recibos e/ou declarações apresentados, poderiam trazer as evidências exigidas para validação da dedução pleiteada. Todavia, no presente caso, tais elementos probatórios não foram apresentados pelo recorrente.

Conforme jurisprudência deste Conselho, para gozar das deduções com despesas médicas, não basta ao contribuinte a disponibilidade de simples recibos e/ou declarações. Havendo questionamento da autoridade fiscal, torna-se necessária a comprovação da efetiva prestação do serviço e do pagamento correspondente.

Transcreve-se alguns julgados:

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).

Portanto, conforme salientado na decisão recorrida, não são suficientes simples recibos e declarações particulares para comprovar despesas médicas elevadas, que necessitam, para seu diagnóstico e tratamento, de realização de exames, radiografias, consultas, etc. Sobre o assunto, destaque-se o disposto no artigo 368 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 368. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato.

Deveras, a recorrente também não trouxe ao processo qualquer documentação que comprovasse a efetiva prestação dos serviços alegados, tais como relatórios emitidos pelos profissionais médicos, discriminando os tratamentos realizados, bem como laudos e radiografias, receituários, exames, ou quaisquer provas da efetividade da prestação dos serviços relacionados às deduções pleiteadas.

Ressalte-se que, na análise de prova, à autoridade julgadora é assegurada a liberdade de convicção, a teor do art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Assim, tomo por consistente a manutenção da glosa a título de despesas médicas no valor total de R\$ 25.500,00 efetuada pela autoridade lançadora, formando, deste modo, convencimento de que a exigência fiscal deve mesmo prevalecer, como destacado no acórdão recorrido.

Face ao exposto, **VOTO** em **REJEITAR** a preliminar suscitada, e no mérito, em **NEGAR** provimento ao Recurso Voluntário interposto nos autos.

Antonio de Pádua Athayde Magalhães

Processo nº 10580.720469/2008-02
Acórdão n.º **2801-00.755**

S2-TE01
Fl. 97
