



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.731763/2013-27

Recurso Voluntário

Acórdão nº **2001-001.522 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**

Sessão de 18 de dezembro de 2019

Recorrente RODRIGO BARROS CHIBA

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2009, 2010, 2011, 2012

PROCESSUAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS E DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Descabida a alegação de nulidade, quando o lançamento contiver todos os requisitos legais obrigatórios a sua lavratura.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Asseguradas todas as oportunidades para o contribuinte apresentar as suas razões de defesa, no processo administrativo, não haverá cerceamento ao direito de defesa.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

As deduções de despesas da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. Quando regularmente intimado, deve o sujeito passivo demonstrar o seu efetivo pagamento.

MULTA DE OFÍCIO. APlicabilidade.

É cabível, por expressa disposição legal, a imposição de multa de ofício, sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Honório Albuquerque de Brito (Presidente), André Luís Ulrich Pinto e Marcelo Rocha Paura.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 16-70.241, proferido pela 15^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) DRJ/SPO (fls. 134/146) que **manteve integralmente** o auto-de-infração (fls. 2/25).

Abaixo, resumo do relatório do Acórdão da instância de piso:

(...)

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 89 a 99, em 21/11/2013, por intermédio de procurador (procuração a fl. 101), alegando que:

- não se questiona aqui se todos os pacientes que informam terem sido tratados pelo Sr. Sílvio Pereira da Silva Filho de fato o foram. O que importa ressaltar é que o impugnante fez as sessões de psicoterapia com o profissional, realizou o pagamento pelos serviços que lhe foram prestados e recebeu os recibos correspondentes;

- pior ainda, foram glosados os valores relativos às despesas com a dentista Ana Cristina Menezes sem nenhuma justificativa;

- como preliminar, invoca a nulidade do auto de infração, pois não teria sido identificada no auto de infração nem nos seus documentos anexos, a indicação expressa do dispositivo legal violado capaz de permitir a subsunção do fato à norma, bem como, quanto às deduções referentes à dentista, nos anos-calendário 2009 e 2010 sequer houve descrição ou mesmo menção ao fato que daria ensejo à glosa das deduções;

- a questão não é simplesmente a ausência do apontamento formal do inciso aplicável ao caso em deslinde; pela descrição das condutas apontadas pela fiscal em seu relatório, não é possível precisar se seria o caso de aplicação do inciso II ou III do art. 841 do RIR/99, o que inviabiliza completamente a defesa do contribuinte;

- no que diz respeito especificamente aos recibos de serviços odontológicos que fundamentam a dedução do IRPF, referente aos anos-calendário 2009 e 2010, sequer há descrição dos fatos que supostamente fundamentariam a glosa, que é nula de pleno direito. Cita jurisprudência;

- sem compreender exatamente qual a infração que cometeu, torna-se impossível discorrer sobre o mérito do objeto da autuação;

- não se pode admitir que a Receita Federal do Brasil afirme que não houve a prestação de serviços que deram origem à emissão dos recibos de pagamento referidos, não podendo basear sua alegação de falsidade em meras presunções ou suposições;

- reitera a argumentação de que os documentos que fundamentam as deduções apresentadas nas declarações de IRPF referentes aos anos-calendário de 2008 a 2011 são hígidos e refletem a verdade dos fatos. Não há qualquer prova que indique que o contribuinte não fez uso dos serviços declarados;

- por fim, contesta as multas aplicadas, que seriam nitidamente inconstitucionais, por terem caráter nitidamente confiscatório.

Consta do voto da relatoria de piso, especialmente o seguinte:

(...)

Versam os autos sobre dedução indevida de despesas médicas, alegando preliminarmente a nulidade do auto de infração por falta da indicação expressa do dispositivo legal violado, bem como quanto às deduções referentes à dentista, sequer houve descrição ou mesmo menção ao fato que daria ensejo à glosa das deduções.

(...)

Verifica-se, pelo exame do processo, que foram observados quando da lavratura do auto de infração todos os requisitos previstos no dispositivo acima transcrito e, ainda, que não ocorreram os pressupostos elencados no art. 59 do Decreto 70.235/72, uma vez que o auto de infração foi lavrado por servidor competente – Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – perfeitamente identificado pelo nome, matrícula e assinatura em todos os atos emitidos pelo mesmo, no decorrer do procedimento fiscal.

Quanto à alegada ausência de capituloção legal, é totalmente descabida. Foram descritos todos os motivos para constituição do crédito, os fatos geradores, as bases de cálculo e seus fundamentos legais, os quais constam expressamente do auto de infração a fl. 04, ou seja, os artigos 73, 80, 83 e 841 do Decreto n.º 3.000/99 a seguir reproduzidos:

(...)

O contribuinte também afirma que quanto à profissional Ana Cristina Menezes não haveria descrição ou mesmo menção ao fato que daria ensejo à glosa das deduções.

Ora, no Relatório Fiscal de fls. 21 a 24, que é parte integrante do auto de infração, consta que o contribuinte foi intimado a apresentar recibos originais das despesas efetuadas com essa profissional e os comprovantes do efetivo pagamento pelos serviços prestados, o que não logrou comprovar, levando a glosa de tais deduções nos anos-calendário 2009 a 2011.

Quanto à alegação do cerceamento do direito de defesa, o Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa transparece na Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inciso LV, que dita que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

A fase litigiosa, na esfera administrativa, se instaura com a impugnação contra o lançamento e, ainda, com o duplo grau de jurisdição na apreciação das provas e dos argumentos de defesa.

O trâmite de um processo administrativo fiscal envolve dois momentos distintos: (a) o momento do procedimento oficioso, e (b) o momento do procedimento contencioso.

A primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos visando demonstrar a ocorrência do

fato gerador e as demais circunstâncias relativas à exigência. O destinatário desses elementos de convencimento é o contribuinte - que pode reconhecer o seu débito, recolhendo-o -, ou o julgador administrativo, no caso de ser apresentada impugnação ao lançamento.

Na fase ofíciosa, portanto, a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. Na realidade, nessa fase o fisco submete-se à regra geral do ônus da prova prevista no Processo Civil – que serve como fonte subsidiária ao processo administrativo fiscal.

Incumbe ao fisco, como autor, o ônus de provar os fatos constitutivos do seu direito. Ou seja, como já ressaltado, cabe à autoridade fazendária provar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias necessárias à constituição do crédito tributário. Se a fiscalização não se desincumbe a contento de sua tarefa, não se extrai daí qualquer problema de ordem processual, mas apenas insuficiência de provas contra o sujeito passivo. E a suficiência ou não das provas, desde que estas não sejam obtidas de forma ilícita, é questão relacionada ao próprio mérito do lançamento.

A fase processual – contenciosa – da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva do lançamento (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972) e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração. À litigância e consequente solução desse conflito é que se aplicam as garantias constitucionais da observância do contraditório e da ampla defesa, não havendo que se falar em cerceamento de direito de defesa durante o curso da ação fiscal.

É na impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 dias contados da data da ciência da intimação, que o contribuinte poderá contestar o lançamento, mencionando os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir (arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, e alterações posteriores).

Em sua defesa, o contribuinte demonstra conhecer claramente as infrações que lhe foram imputadas, rebatendo-as com questões preliminares e mérito, não havendo, pois de se cogitar de cerceamento do direito de defesa.

Preliminares de nulidade e cerceamento do direito de defesa afastadas.

No mérito, alega que não se pode admitir que a Receita Federal do Brasil afirme que não houve a prestação de serviços que deram origem à emissão dos recibos de pagamentos, não podendo basear sua alegação de falsidade em meras presunções ou suposições.

Ocorre que o lançamento ora guerreado não é baseado em presunção, mas sim na falta de comprovação dos pagamentos das despesas médicas que teriam como beneficiários o psicólogo Sílvio Pereira da Silva Filho, no anos-calendário 2008 a 2011 e a Ana Cristina Menezes, odontóloga, nos anos-calendário 2009 a 2010. Salienta-se que referente às despesas médicas declaradas no ano-calendário 2011 sequer foram apresentados recibos.

Depreende-se da leitura do artigo 80 do RIR/1999 que o direito à dedução das despesas médicas na declaração está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio

tratamento e ao de seus dependentes perante a legislação tributária e incluídas na declaração de ajuste anual.

Do mesmo diploma legal, temos ainda, que a possibilidade de dedução limita-se a pagamentos comprovados e, logo a seguir, enumera os requisitos formais dos quais os recibos devem ser revestidos, com o nome do emitente, endereço, CPF ou CNPJ.

Esta norma, como se vê, não dá aos comprovantes valor probante absoluto. A apresentação de recibos tem potencialidade probatória relativa e esta deve ser limitada por todos os outros elementos de convicção coletados pelo auditor no decorrer da ação fiscal.

Assim, exige-se que os recibos tragam informações que permitam a perfeita identificação: 1) do responsável pelo pagamento efetuado, pois sem essa informação não há como se vincular a dedução ao possível interessado; 2) do valor do pagamento; 3) da data da emissão do documento (dia, mês e ano); 4) do tipo de serviço realizado; 5) do beneficiário do serviço; 6) do emitente do documento: nome, endereço, CPF/CNPJ e, no caso de pessoa física, o registro de habilitação profissional no Conselho Regional de Classe.

Esses são os requisitos mínimos que devem constar do documento comprobatório da despesa pleiteada como dedução da base de cálculo do IRPF. A legislação regente da matéria assim exige e, por conseguinte, devem ser fielmente observados pela autoridade fiscal (lançadora e julgadora), cuja atividade administrativa é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, a teor do disposto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Da mesma forma, existindo dúvida quanto à efetividade dos gastos médicos declarados, a legislação tributária permite que a autoridade fiscal não acate os recibos como provas suficientes para evidenciar as efetivas realizações de tais gastos, podendo, a seu juízo, visando formar sua convicção, solicitar elementos adicionais que demonstrem de modo absoluto a veracidade do pleito declarado.

Com efeito, a autoridade lançadora, ao analisar as despesas médicas pleiteadas na declaração de ajuste, visando formar sua convicção, intimou o contribuinte a apresentar documentos comprobatórios do efetivo pagamento dos valores citados nos recibos, mediante a apresentação de cópia microfilmada dos cheques emitidos e/ou comprovante de depósitos ou transferências bancárias, ou ainda por qualquer outro meio de prova legalmente admitido.

Assim, não obstante os argumentos apresentados na impugnação para dar validade aos recibos, os mesmos não podem ser aceitos sem prova adicional da efetividade do pagamento efetuado.

A exigência de comprovação de efetivo pagamento tem justamente por finalidade a confirmação dos fatos por meio de outros elementos de prova, vale salientar, que sejam independentes de uma simples afirmação de suposta verdade.

Em resposta à intimação efetuada pela autoridade lançadora, o contribuinte esclareceu que os pagamentos ao psicólogo Sílvio Pereira da Silva Filho, no ano-calendário 2008, no total de R\$ 8.000,00 foram efetuados em dinheiro. Intimado novamente a comprovar o pagamento das despesas médicas nos anos-calendário 2009 a 2011, tendo como beneficiário Sílvio Pereira da Silva Filho, respectivamente nos valores de R\$ 11.100,00; R\$ 12.000,00 e R\$ 7.200,00 e nos anos-calendário 2009 a 2010, tendo como beneficiária Ana Cristina Menezes, respectivamente nos valores de

R\$ 6.800,00 e R\$ 8.000,00, o contribuinte limitou-se a apresentar os recibos emitidos por esses profissionais nos anos de 2009 e 2010.

É cabível que os contribuintes façam seus pagamentos em dinheiro, e não há nada de ilegal neste procedimento. Também a legislação não impõe que se faça pagamentos de uma forma em detrimento de outra.

No entanto, ainda que as despesas médicas tivessem sido pagas em espécie teria o interessado como comprovar pelo menos os saques para cotejo com os recibos apresentados.

No caso, é inegável que, havendo dúvidas quanto à existência fática das despesas médicas, deve ser exigida a comprovação do efetivo tratamento e pagamento como condição para que se acolha a dedução correspondente, caso verdadeiras as despesas alegadas, nos montantes em questão, a controvérsia solucionar-se-ia com a simples apresentação dos meios utilizados. Tal comprovação, contudo, não foi feita pelo contribuinte.

(...)

Desta feita, como visto, competia ao contribuinte oferecer os elementos que pudessem ilidir a imputação da irregularidade, trazendo a prova de que a prestação de serviços e o correspondente pagamento existiram de fato. Por sua vez, o contribuinte não trouxe aos autos documentos capazes de comprovar o pagamento efetuado, não havendo, portanto, como restabelecer a dedução da referida despesa.

O interessado, em verdade, não revela a razão para que, mesmo na impugnação, mantenha sua recusa em comprovar os pagamentos, porquanto, caso verdadeiras as despesas alegadas, nos montantes em questão, a controvérsia solucionar-se-ia com a simples apresentação dos meios utilizados.

Cabe observar que não está se questionando a capacidade financeira do contribuinte para honrar seus compromissos ou a maneira escolhida da forma de pagamento, mas sim, a prova de que os pagamentos existiram de fato. Se a comprovação é possível e este não a faz, porque não pode ou porque não quer, é lícito concluir que tais operações não ocorreram de fato.

Ademais, em relação ao profissional Sílvio Pereira da Silva Filho, foi emitido o Ato Declaratório Executivo n.º 60, de 20/03/2012, publicado no Diário Oficial da União de 22/03/2012, declarando inidôneos para todos os efeitos tributários todos os recibos emitidos nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008, em nome de Silvio Pereira da Silva Filho, haja vista serem ideologicamente falsos e, portanto, imprestáveis e ineficazes para dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física de quaisquer usuários do mesmo, tendo em vista o contido no processo administrativo de n.º 10480.722779/2012-68 (vide fl. 133).

A prática adotada forma o elemento subjetivo da conduta dolosa, tendo ficado em tese, caracterizado crime contra a ordem tributária, definido no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90.

Como consequência, houve a aplicação da multa qualificada incidente sobre o imposto suplementar apurado no ano-calendário 2008 e a formalização da Representação Fiscal para Fins Penais.

Afirma o litigante que as multas impostas tem caráter nitidamente confiscatório, devendo ser expurgadas do cálculo do débito tributário.

Inicialmente, cabe frisar que a multa de ofício consiste em penalidade pecuniária aplicada em decorrência da infração cometida, no caso, omissão de rendimentos decorrentes de depósitos bancários com origem não comprovada. Desta forma, não está amparada pelo inciso IV do art. 150 da CF que, ao tratar das limitações ao poder de tributar, proibiu a utilização de tributo com efeito de confisco.

Entende-se, inclusive, ser essa vedação direcionada ao legislador para que não sejam elaboradas leis tributárias com esse efeito, pois, uma vez elaboradas e não arguidas a sua constitucionalidade, cabe a todos a sua observação.

A penalidade aplicada se fundamenta no artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007:

(...)

Ressalte-se que qualquer conduta dolosa do sujeito passivo, com vistas a reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Portanto, é irrelevante distinguir se a conduta se configurou em sonegação, fraude ou conluio, bastando apenas que se enquadre em qualquer um dos tipos infracionais definidos na citada lei e que no lançamento tenham sido indicadas todas as circunstâncias que possibilitaram a identificação do elemento subjetivo.

A Autoridade Administrativa deve dar cumprimento à determinação legal, aplicando o ordenamento vigente às situações que se apresentarem durante a execução de suas atividades administrativas. Desta forma, havendo previsão legal para a aplicação da multa de ofício, não cabe à Autoridade Julgadora exonerar ou reduzir a sua aplicação legalmente estabelecida, carecendo, assim, de amparo legal a discordância do impugnante em relação à multa de ofício.

No que se refere às doutrinas transcritas, cabe esclarecer que mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a constitucionalidade das normas legais, e daquelas objeto de Súmula vinculante, nos termos da Lei nº 11.417 de 19 de dezembro de 2006, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquele objeto da decisão.

Isto posto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e de cerceamento do direito de defesa arguidas e no mérito, considerar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido no presente processo.

Em sede de recurso administrativo, (fls. 155/165), o recorrente, basicamente, repisa os argumentos de sua peça impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo à sua análise.

Matéria em Julgamento

A matéria em julgamento no presente Recurso Voluntário *são as deduções indevidas de despesas médicas no valor global R\$ 53.740,00.*

Preliminar

Nulidade do auto-de-infração

O recorrente alega que não identificou, no auto-de-infração nem em seus documentos anexos, a indicação expressa do dispositivo legal violado capaz de permitir a subsunção do fato à norma, bem como não houve descrição ou mesmo menção ao fato que daria ensejo à glosa das deduções referentes à dentista.

A ausência do dispositivo legal infringido ou da descrição do fato conduziria a nulidade do lançamento, pois são conteúdos obrigatórios do auto-de-infração, conforme previsto nos incisos III e IV, do artigo 10, do Decreto 70.235/72, in verbis:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - *a descrição do fato;*

IV - *a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Neste caso, obviamente, conforme bem observado pela autoridade lançadora, houve infração ao disposto no artigo 80 do Decreto 70.235/72, que trata das deduções de despesas médicas. Verificamos que a capitulação legal *está devidamente consignada no lançamento*, sendo mais específico às fls.4.

No que diz respeito a descrição do fato relativa à glosa das deduções dos serviços de odontologia, transcrevemos, abaixo, trechos do relatório fiscal que trataram do assunto. (fls. 23):

“Em 23/09/2013 foi intimado a apresentar recibos originais das despesas médicas efetuadas com os profissionais de saúde SILVIO PEREIRA DA SILVA FILHO, CPF 129.104574-00 e ANA CRISTINA MENEZES, CPF 334.654.874-00 (suposta profissional) nos anos calendário 2009, 2010 e 2011 exercício 2010, 2011 e 2012, e comprovantes do efetivo pagamento pelos serviços prestados, tais como cópias de cheques transferências bancárias ou extratos bancários contendo saques em valores e datas compatíveis com os pagamentos efetuados.... Quanto a ANA CRISTINA MENEZES, CPF 334.654.874-00 apresentou (um) recibo de R\$ 6.800,00, referente ao ano calendário 2009 e 4 (quatro) recibos no valor de R\$ 2.000,00 cada, num total de 8.000,00 referente ao ano calendário 2010. Em nenhum dos dois apresentou comprovante do efetivo pagamento pelos serviços prestados.... Assim, diante do exposto procedemos a glosa da dedução com despesa de saúde em relação ao profissional Silvio Pereira da Silva Filho e à suposta profissional Ana Cristina Menezes...”

Cerceamento de defesa

O recorrente alega que a eventual inidoneidade de parte dos recibos apresentados só foi trazida à tona no julgamento da impugnação, razão pelo qual o lançamento seria nulo por cerceamento de defesa.

Diferente do afirmado acima, o relatório fiscal (fls. 22/23) contém relato referente aos recibos inidôneos emitidos pelo Sr.^º Sílvio Pereira da Silva Filho, inclusive citando o respectivo Ato Declaratório nº 60/2012 do Delegado da Receita Federal do Brasil em Recife.

Lembramos, ainda, que, conforme previsto no artigo 14 do PAF, é a impugnação que instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

A partir dela é que o interessado deve formalizar por escrito a sua reclamação, bem como, instruí-la com provas e documentos de seu fundamento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Pelo exposto, **rejeito** as preliminares de nulidade e cerceamento de defesa.

Mérito

Glosa de deduções

Assevera que é inadmissível que a Receita Federal afirme que não houve a prestação de serviços com base apenas em meras presunções ou suposições. Afirma que o Poder Judiciário tem combatido ferozmente tal prática, tendo-a como ilegítima. Por fim, reafirma que os documentos apresentados são hígidos e refletem a verdade dos fatos, não havendo provas de que o contribuinte não fez uso dos serviços declarados.

Podemos afirmar que o ponto de discordância resume-se, pode-se assim dizer, à obrigatoriedade de o contribuinte comprovar, após regularmente intimado, a transferência do numerário em função das despesas com profissionais da área médica de que pretendeu se valer por meio de recibos apresentados à Fiscalização.

Conforme se pode extrair do relatório fiscal (fls. 21/25), a autoridade fiscal intimou o contribuinte, de forma clara e objetiva, para “comprovar o efetivo pagamento dos referidos serviços, mediante a apresentação de cheques, guias de depósitos bancários, ordens de pagamento, transferências ou extratos que registrassem os correspondentes pagamentos”

A base legal para dedução de despesas dessa natureza está na alínea "a" do inciso II do artigo 8º da Lei 9.250/95, regulamentada no artigo 80 do RIR/99:

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os 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 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

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 resarcimento 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 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;*

(...) (grifou-se)

Complementando a necessidade dessa comprovação, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, em seu art. 73, dispõe que:

Art. 73. Todas as deduções *estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora* (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

§ 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* (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º). (grifou-se)

Veja que a legislação estabeleceu a hipótese de a autoridade lançadora requerer documentos adicionais para a comprovação da efetiva realização dessas despesas, se assim entender necessário.

Em regra, a apresentação de recibos como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1º, III, do RIR/1999, pode ser considerada suficiente, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame.

Havendo qualquer dúvida quanto às deduções declaradas pelo contribuinte, a autoridade lançadora, tem não só o direito mas também o dever de exigir provas adicionais da efetividade da prestação dos serviços.

Cabe esclarecer que os recibos, porquanto manifestações unilaterais, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos, como pretende o recorrente.

Os recibos e as declarações de pagamento contêm uma declaração de fato, o que faz com que ***tenham aptidão para provar a declaração, mas não o fato declarado***, conforme dicção do parágrafo único do art. 368 do CPC:

"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."

Esse dispositivo legal também esclarece que os recibos e as declarações de pagamento presumem-se verdadeiros somente em relação àqueles que participaram do ato.

O vigente Código Civil (CC - Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002) também disciplina o limite da presunção de veracidade dos documentos particulares e seus efeitos sobre terceiros:

"Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários."

Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.

(...)

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

Em síntese, como não há presunção de veracidade, perante o Fisco, do recibo a este documento atribui-se ordinário valor probatório.

Desta forma, entendo que as despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, e se limitam, sim, a serviços comprovadamente realizados quando objeto de indagação pela autoridade fiscal, a partir de dúvida razoável, bem como a pagamentos especificados e comprovados.

No presente caso não se afigura irregular, nem desarrazoada, a exigência, por parte da autoridade lançadora, da comprovação de pagamento das despesas médicas.

Considerando que a recorrente não logrou êxito em comprovar o efetivo desembolso para o pagamento das despesas com aqueles profissionais, ***tenho que a manutenção da glosa de despesas médicas é um imperativo***, alinhando-me à conclusão da decisão de piso que manteve o lançamento.

Inconstitucionalidade das multas previstas no art. 44 da Lei 9.420/96

Assevera, em síntese, que as penalidades não podem se revestir de efeito confiscatório. Cita a jurisprudência favorável a este entendimento e afirma que a multa aplicada no auto-de-infração é nitidamente inconstitucional, nos termos da jurisprudência iterativa do STF.

As alegações do interessado não encontram respaldo para serem atendidas, A multa de ofício, no presente caso, decorre da aplicação do artigo 44 e seu § 1º da Lei 9430/96, em vigor:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

"I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Também não é cabível, por este Conselho, a apreciação de constitucionalidade de lei tributária, conforme os termos da súmula CARF nº 2, in verbis:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, **NEGO-LHE PROVIMENTO.**

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura