



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

Processo nº 10640.002459/2010-46
Recurso nº 912.196 Voluntário
Acórdão nº **2801-002.199 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 20 de janeiro de 2012
Matéria IRPF
Recorrente ALBERTO CALIXTO ANTONIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2009

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.

O princípio do contraditório preside a fase processual a partir da impugnação, quando se instaura o litígio. A fase de fiscalização é presidida pelo princípio inquisitorial, não constituindo cerceamento do direito de defesa a ausência de comunicação ao contribuinte de todos os atos praticados pela fiscalização nesta fase.

DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO. POSSIBILIDADE.

Todas as despesas médicas estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar elementos de prova dos respectivos pagamentos. Nessa hipótese, a apresentação tão-somente de recibos, mesmo que acompanhadas por declarações prestadas pelos respectivos profissionais acerca da realização dos serviços, sem a prova do efetivo pagamento, não é suficiente para comprovar o direito à dedução pleiteada.

PROVA. APRECIÇÃO PELO JULGADOR.

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. VIOLAÇÃO. APRECIÇÃO.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Dessa forma não lhe cabe apreciar alegações de violação a princípios constitucionais que tenham por objetivo afastar a aplicação da lei tributária.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não constituem normas complementares do Direito Tributário, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual só produzem efeitos entre as partes envolvidas, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado digitalmente

Antonio de Pádua Athayde Magalhães - Presidente.

Assinado digitalmente

Walter Reinaldo Falcão Lima - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Carlos César Quadros Pierre, Luiz Cláudio Farina Ventrilho, Tânia Mara Paschoalin e Walter Reinaldo Falcão Lima. Ausente o Conselheiro Sandro Machado dos Reis.

Relatório

AUTUAÇÃO

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrada a Notificação de Lançamento de fls. 04/07, relativa à Declaração de Ajuste Anual-DAA do Imposto de Renda Pessoa Física do exercício 2009, ano-calendário 2008, em que foi apurado um crédito tributário correspondente a R\$ 7.797,94, decorrente da glosa de despesas médicas, no valor de R\$ 15.000,00, por falta da comprovação do efetivo desembolsos de tais quantias, e da compensação indevida de imposto complementar, no valor de R\$ 95,76, em virtude da existência de divergência entre o valor declarado e o valor comprovado, conforme descrição dos fatos de fls. 05, reproduzida a seguir:

Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Glosa do valor de R\$ 15.000,00 indevidamente deduzido a título do Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução, conforme abaixo discriminado.

(...)

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

Valor glosado após revisão: R\$15.000,00, relativo a pagamentos declarados para ANA CLAUDIA LOURENÇO CHAIM (R\$6.000,00), TRISSIA GUILHERMINO QUEIROZ

(R\$5.000,00) e RENATA BAPTISTA COURA (R\$4.000,00), por falta de comprovação do efetivo desembolso de tais quantias.

Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 2009/828864245504951 o contribuinte apresentou para comprovação dos valores questionados os seguintes recibos:

ANA CLAUDIA LOURENÇO CHAIM: 4 X R\$550,00 (31/01/2008, 28/03/2008, 30/04/2008 e 30/05/2008) + 2 X R\$400,00 (29/02/2008 e 19/12/2008) + 6 X R\$500,00 (30/06/2008, 29/07/2008, 29/08/2008, 30/09/2008, 31/03/2008 e 28/11/2008), referentes a tratamento fisioterápico domiciliar.

TRISSIA GUILHERMINO QUEIROZ: 10 (dez) recibos no valor de R\$500,00 cada, emitidos em 10/03, 10/04, 15/05, 10/06, 29/07, 15/08, 15/09, 15/10 e 10/11 e 10/12/2008, referentes a tratamento odontológico.

RENATA BAPTISTA COURA: 10 (dez) recibos no valor de R\$400,00 cada, emitidos em 05/02, 05/03, 04/04, 05/05, 05/06, 07/07, 05/08, 05/09, 06/10 e 05/11/2008, referentes a sessões psicoterápicas.

Tais recibos não foram considerados suficientes para comprovação da dedução pleiteada tendo em vista que o total das despesas médicas foi considerado exagerado em relação aos rendimentos declarados.

Foi então o contribuinte intimado para comprovação da efetividade da prestação dos serviços e da efetividade da entrega dos recursos, através do Termo de Intimação Fiscal / Malha 805/2010. Em atendimento a tal intimação o contribuinte apresentou declarações firmadas pelos profissionais citados nos itens 1, 2 e 3, acima, onde confirmam a prestação de serviços para o contribuinte. Informou que os pagamentos foram em sua grande maioria efetuados em espécie, porém não apresentou nenhum tipo de comprovação do efetivo desembolso, conforme solicitado no Termo de Intimação, que, no caso de pagamentos efetuados em dinheiro, poderia ter sido efetuada com a apresentação de extratos bancários das contas correntes onde foram efetuados os saques dos valores destinados a realização dos pagamentos.

Diante do exposto, foi efetuada a glosa do valor de R\$15.000,00, por falta de comprovação do efetivo desembolso.

Compensação Indevida de Imposto complementar.

Da análise das informações e documentos apresentados pelo contribuinte, e/ou das informações constantes dos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, constatou-se compensação indevida a título de Imposto Complementar, pelo titular e/ou dependentes, no valor de R\$ 95,76, referente à diferença entre o valor declarado de R\$ 1.907,72, e o efetivamente comprovado R\$ 1.011,96.

IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento, o interessado apresentou a impugnação de fls. 08/15, juntamente com os documentos de fls. 16/37, alegando, em síntese, conforme relatório do acórdão de primeira instância (fls. 146/147), que:

"1) Em atendimento à solicitação da autoridade fiscal, apresentou os recibos de todas as despesas deduzidas, bem como "declarações firmadas pelos profissionais, ratificando a prestação dos serviços, a autenticidade dos recibos e o efetivo recebimento dos valores neles apostos"; 2) "O lançamento teve como premissa básica o fato de as despesas serem exageradas pois, não fosse isso, os recibos apresentados seriam provas suficientes dos dispêndios e, por conseqüência, inexistiria autuação"; 3) "A Fiscalização diz que o total das despesas médicas foi exagerado, mas não explicita o conceito de despesa exagerada"; 4) "Mesmo sem pormenorizar as razões que o levaram a taxar as despesas de exagerada, o Fisco, com base exclusiva neste motivo, não aceitou os recibos como prova de pagamento"; 5) "Assim procedendo, fulminou o direito, constitucionalmente garantido, ao contraditório e à ampla defesa, pois impediu e continua impedindo que eu me defenda", implicando no cancelamento do lançamento; 6) "O ônus da prova do cometimento de um ilícito cabe ao acusador e não ao acusado. A prova, neste caso, não é um dever e nem é uma obrisação, é um ônus, um encargo"; 7) Não existe na legislação fiscal nenhuma norma que obrigue o contribuinte a quitar suas obrigações por meio de cheques e/ou transferências bancárias; 8) "Conforme comprovam as declarações prestadas pelas administradoras dos meus imóveis, recebi rendimentos de aluguéis em moeda corrente, o que permitiu que eu quitasse as referidas obrigações da mesma forma"; 9) O procedimento fiscal somente seria justificável se o Fisco reunisse elementos capazes de inquinar como inidôneos os referidos recibos e tais elementos, contudo, não foram apresentados e anexados aos autos."

ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A DRJ/Juiz de Fora-MG julgou a impugnação improcedente (fls. 146/149), ressaltando que o impugnante não contestou a compensação indevida de imposto complementar, razão pela qual se considera matéria não impugnada.

Afastou as preliminares de nulidade e cerceamento do direito de defesa, por entender que o procedimento fiscal foi realizado em estrita consonância com as disposições legais contidas no Decreto nº 70.235/72 e pelo fato de a autoridade fiscal não ter cometido nenhuma arbitrariedade, nada havendo a censurar em seu procedimento.

Quanto à alegação de violação a princípios constitucionais, informou "não ser da competência do julgamento administrativo pronunciar-se a respeito da conformidade da lei, validamente editada pelo Poder Legislativo, a ponto de declarar-lhe a nulidade ou a inaplicabilidade ao caso expressamente previsto, matéria reservada ao Poder Judiciário, seja no controle concentrado, seja no controle difuso"

Em relação às despesas médicas, esclareceu que a glosa teve como fundamento a não comprovação da efetividade da entrega de recursos aos profissionais liberais emitentes dos recibos apresentados pelo contribuinte ao Fisco, e não o exagero dos valores declarados. Destacou que a autoridade fiscal pode exigir outros meio de prova das despesas médicas, além dos recibos, quando existir dúvida por parte do Fisco acerca da veracidade dos valores declarados e que, neste caso, o ônus da prova é do contribuinte, nos termos do artigo 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) vigente, cuja matriz legal é o artigo 8º, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.250/95. Ressaltou que os recibos os recibos “são documentos particulares e, como tais, no contorno jurídico, dão notícias apenas dos fatos e da forma como esses possivelmente teriam ocorrido, mas não fazem prova da efetividade de sua ocorrência (CPC, art.368), e as declarações presumem-se verdadeiras apenas em relação ao signatário (Código Civil, art. 219), sendo que, quando enunciam o recebimento de um crédito, fazem prova tão-somente contra quem os escreveu (CPC, art. 376) e valem entre as partes neles consignadas, não em relação a terceiros, estranhos ao ato (Código Civil, art. 221)”.

RECURSO AO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)

Cientificado da decisão de primeira instância em 24/02/11 (fls. 157), o interessado apresentou, em 22/03/11, recurso voluntário, alegando, em suma, que:

- a) a única motivação para a glosa das despesas médicas foi o fato de terem sido consideradas exageradas pela fiscalização tê-las. Por conseguinte entende que houve cerceamento do direito de defesa e afronta ao princípio do contraditório, por não lhe ter repassada essa informação no curso da ação fiscal, e por não lhe ser esclarecido qual o conceito, sob a ótica fiscal, de uma despesa normal e de uma despesa exagerada;
- b) para desconsiderar os recibos de despesas médicas apresentados, o Fisco deveria provar a inidoneidade de tais documentos ou que os serviços não foram prestados;
- c) comprovou que recebeu rendimentos de aluguéis em espécie, o que lhe permitiria efetuar o pagamento das despesas médicas também daquela forma;
- d) o lançamento foi calcado em meras suposições, o que constitui afronta aos princípios da legalidade, verdade material e tipicidade cerrada;
- e) a jurisprudência citada no acórdão recorrido sempre condiciona a exigência de outras provas à existência de indícios de que os serviços não foram prestados. Transcreve ementas de acórdãos deste Conselho que alega compartilharem esse entendimento.

Diante do exposto acima requer que o lançamento seja declarado insubsistente.

Voto

O recurso é tempestivo e atende as demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Cumprе informar, inicialmente, que, em relação à compensação indevida de imposto complementar no valor de R\$ 95,76, não cabe mais qualquer pronunciamento deste Conselho, por se tratar de matéria incontroversa, haja vista que não foi objeto de impugnação.

DA PRELIMINAR DE AFRONTA AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA

As alegações de cerceamento do direito de defesa e desrespeito ao princípio do contraditório não prosperam, como perfeitamente demonstrado no acórdão recorrido, razão pela qual peço venia para adotar como fundamento da minha decisão trecho do voto do relator daquele aresto, que trata da matéria, o qual reproduzo a seguir:

“Quanto à alegação de cerceamento do direito de ampla defesa, também não assiste razão ao contribuinte. A autoridade fiscal não cometeu nenhuma arbitrariedade, nada havendo a censurar em seu procedimento.

As normas reguladoras da constituição do crédito tributário permitem à autoridade fiscal, se necessitar de esclarecimentos ou informações, tomar a iniciativa de solicitá-los ao contribuinte e, a seu prudente critério, aceitá-los ou refutá-los. O importante nos procedimentos de lançamento é que a autoridade fiscal apure a infração, visto que, para manifestar-se sobre o que foi apurado, o contribuinte tem seu momento próprio ao instaurar-se o contencioso administrativo, também previsto no Decreto nº 70.235/1972.

Cumprе ressaltar que a oportunidade de manifestação do impugnante não se exaure na etapa anterior à efetivação do lançamento. Pelo contrário, na busca da preservação do direito de defesa do contribuinte, o processo administrativo fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235/72, estende-se por outra fase, a fase litigiosa, na qual o autuado, inconformado com o lançamento que lhe foi imputado, instaura o contencioso fiscal mediante apresentação de impugnação ao lançamento, quando as suas razões de discordância serão levadas à consideração dos órgãos julgadores administrativos, sendo-lhe facultado pleno acesso à toda documentação constante do presente processo.

Observe, ainda, que o interessado, ao expor seus argumentos na peça contestatória de fls. 168/187, demonstra amplo conhecimento da infração que lhe é imputada.

Nessas circunstâncias, esvai-se qualquer argumentação do contribuinte no sentido de questionar a validade do presente processo.”

Cabe esclarecer que a glosa das despesas médicas teve como razão a falta da comprovação do efetivo desembolso e não o fato de as despesas terem sido consideradas exageradas. Assim, caberia ao contribuinte comprovar o pagamento de tais despesas para que elas fossem restabelecidas, sendo irrelevante, neste momento, se seus valores são considerados exagerados ou não.

Convém ressaltar que o art. 73, do do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, estabelece que todas as deduções, entre as quais as despesas médicas, estão sujeitas à comprovação, a juízo da autoridade lançadora, sendo que seu parágrafo único dispõe que se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte. Neste caso a autoridade fiscal sequer usou deste expediente, pois deu oportunidade ao interessado de apresentar documentos comprobatórios do efetivo desembolso e, somente após o contribuinte não ter carreados aos autos a documentação solicitada, é que foi efetuada a glosa das despesas médicas.

Por tais razões rejeito a preliminar suscitada.

DO MÉRITO

Convém ressaltar que, em princípio, admite-se como prova idônea da dedução a título de despesas médicas os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado, que contenham todas as indicações indispensáveis à identificação de quem efetuou o pagamento, em que data, referente ao tratamento de qual paciente, bem como a indicação do nome, endereço, CPF ou CNPJ do emitente. Todavia, a apresentação dos recibos não impede o direito de o Fisco solicitar que o contribuinte comprove ou justifique a dedução declarada.

Foi a lei, mais precisamente o Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º, que expressamente determinou que o contribuinte pode ser instado a comprovar ou justificar as deduções, deslocando para ele o ônus probatório, sendo que o § 4º daquele mesmo artigo previu a glosa das deduções, sem a audiência do contribuinte, quando forem exageradas ou não forem cabíveis. O referido dispositivo constitui a matriz legal do art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999:

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)."

§ 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).

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.

A propósito de dedução de despesas médicas, confira-se o estabelecido na Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995:

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;

Verifica-se, portanto, que a dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, sim, condicionada ao preenchimento de alguns requisitos legais, entre eles a comprovação do efetivo pagamento, se assim for exigido pela autoridade lançadora. Neste caso, o contribuinte foi intimado a comprovar a efetividade dos serviços prestados e da entrega dos respectivos recursos (Termo de Intimação Fiscal/Malha nº 805/2010, de fls. 119). Desse modo, se o interessado foi intimado a comprovar o pagamento das respectivas despesas, faz-se necessário que ele apresente documentos hábeis e idôneos para que possa fazer jus à dedução declarada. E isso não ocorreu, posto que os documentos apresentados como resposta à intimação, às fls. 138/140, se tratam de declarações prestadas pelos respectivos profissionais, que não têm o condão de servir como comprovantes de pagamentos das respectivas despesas. Isso porque um recibo, ou a declaração, 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, cabendo ao interessado, se necessário for, comprovar a veracidade do fato por meio de provas materiais. É o que estabelece o art. 368 do Código de Processo Civil:

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.

Vale dizer que o pagamento das despesas médicas em espécie não é proibido pela legislação, todavia o interessado deve possuir meios de comprovar tal operação, tais como extrato bancário em que haja correspondência entre os valores sacados em conta corrente e as quantias pagas como despesas médicas. Isso porque, nesse caso, o ônus da prova cabe ao contribuinte, de acordo com o disposto no art. 11, § 3º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, e no art. 8º, inciso III, da Lei nº 9.250, de 1995. Simples alegações de que possuía dinheiro em

espécie, por receber rendimentos de aluguéis dessa forma, não são suficientes como prova de que efetuou os pagamentos das despesas médicas em moeda corrente.

Cumprasse assinalar que, nos termos do disposto no art. 29 do Decreto nº 70.235/72, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente a sua convicção, e foi com base nesse dispositivo legal que analisei os documentos existentes nos autos.

Quanto à alegação de ofensa a princípios “inarredáveis” do direito tributário, convém ressaltar que, nos termos da Súmula CARF nº 2, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, e o reconhecimento de que tais princípios foram desrespeitados implica no pronunciamento de ilegalidade/inconstitucionalidade das leis que os teriam afrontado.

Por fim, quanto às decisões administrativas citadas, cumpre informar que não constituem normas complementares do Direito Tributário, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual só produzem efeitos entre as partes envolvidas, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

Diante do exposto acima voto por REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, por NEGAR provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Walter Reinaldo Falcão Lima – Relator