



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

Processo nº 10845.000919/2009-61
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2102-002.601 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2013
Matéria Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
Recorrente PAULO EDUARDO RIBEIRO DOS SANTOS NOVAES
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2007

SÚMULA CARF Nº 2

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

IMPUGNAÇÃO DESTITUÍDA DE PROVAS.

A impugnação deverá ser instruída com os documentos que fundamentem as alegações do interessado.

JURISPRUDÊNCIA ARGÜIDA

Não sendo parte nos litígios objetos da jurisprudência trazida aos autos, não pode o sujeito passivo beneficiar-se dos efeitos das sentenças ali prolatadas, uma vez que tais efeitos são *inter partes* e não *erga omnes*.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não pode ser acolhida a arguição de nulidade por cerceamento do direito de defesa se foi adotado, pelo Fisco, critérios legal e normativo adequados no cálculo do tributo os quais foram descritos na autuação permitindo ao autuado compreender as acusações que lhe foram formuladas no auto de infração, de modo a desenvolver plenamente suas peças impugnatória e recursal.

IRPF. DESPESAS MÉDICO-ODONTOLÓGICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Em conformidade com a legislação regente, todas as deduções estarão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora, sendo devida a glosa quando há elementos concretos e suficientes para afastar a presunção de veracidade dos recibos, sem que o contribuinte prove a realização das despesas deduzidas da base do cálculo do imposto.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso.

Assinado digitalmente.

Jose Raimundo Tosta Santos - Presidente

Assinado digitalmente.

Rubens Maurício Carvalho – Relator.

EDITADO EM: 25/05/2014

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Acácia Sayuri Wakasugi, Atilio Pitarelli, José Raimundo Tosta Santos, Núbia Matos Moura, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Rubens Maurício Carvalho.

Relatório

Para descrever a sucessão dos fatos deste processo até o julgamento na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), adoto de forma livre o relatório do acórdão da instância anterior de fls. 96 a 108:

O processo refere-se à Notificação de Lançamento de fls. 31 e seguintes, com o lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física Suplementar, relativo ao ano-calendário de 2006, no valor de R\$ 26.161,00, multa de ofício de R\$ 19.620,75 e juros de mora de R\$6.019,64 (calculados ate 30/04/2009).

Conforme relatado pela fiscalização na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (às fls. 32 a 36), o imposto suplementar lançado por meio da Notificação de Lançamento em tela, tem por base alteração nos valores informados na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário 2006 / Exercício 2007, decorrente de glosa de deduções indevidas a título de Previdência Privada e FAPI e de despesas médicas por falta de comprovação, bem como de omissão de rendimentos oriundos de resgate de Contribuições à Previdência Privada do contribuinte e omissão de rendimentos do trabalho, recebidos pelo contribuinte e por seu dependente.

DAIMPUGNAÇÃO O contribuinte apresentou impugnação em 20/05/2009, anexa às fls 01 e seguintes, cujo protocolo foi considerado tempestivo, conforme consta em despacho emitido por DRF / STS / EQCOB em 15/06/2009, às fls. 88, e complemento desta em 27/11/2009, às fls. 89/94.

O interessado requer o cancelamento da notificação de lançamento em tela, com o restabelecimento das deduções a título de despesas médicas, alegando que as despesas incorridas encontram-se devidamente comprovadas pela apresentação dos correspondentes recibos.

Argumenta que o auto de infração lavrado é nulo pois não identifica as despesas e individualiza os valores glosados, deixando de indicar quais deduções

não foram admitidas, o que não permite ao impugnante identificar o origem do débito apontado, vendo-se, assim, cerceado no seu direito de defesa.

E o Relatório.

Diante desses fatos, as alegações da impugnação e demais documentos que compõem estes autos, o órgão julgador de primeiro grau, ao apreciar o litígio, em votação unânime, não acatou as preliminares de nulidade e no mérito, julgou procedente o lançamento, mantendo o crédito consignado no auto de infração, considerando que os argumentos da recorrente e provas apresentadas foram insuficientes, no seu entender, para desconstituir os fatos postos nos autos que embasaram o lançamento, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2006

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se cogita a nulidade processual, nem a nulidade do ato administrativo de lançamento quando o lançamento de ofício atende aos requisitos legais e os autos não apresentam as causas apontadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1.972.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Durante a ação fiscal vige o princípio inquisitório. Somente na fase litigiosa, iniciada por impugnação válida, há que se falar em contraditório e ampla defesa, assegurados no presente caso.

GLOSA DE DEDUÇÕES. ÔNUS DA PROVA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

Havendo dúvidas quanto à regularidade de deduções pleiteadas, cabe ao contribuinte a prova dos fatos alegados em impugnação oposta, que deve ser instruída com provas hábeis como fundamento dos argumentos de defesa.

DEDUÇÃO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA E FAPI.

O direito à dedução de Previdência Privada e FAPI é condicionado à comprovação dos correspondentes dispêndios.

A não comprovação por meio de documentação hábil, obsta a dedução.

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

O direito à dedução de despesas é condicionado à comprovação da relação de dependência do beneficiário dos serviços e o declarante, da efetividade dos serviços prestados, bem como dos correspondentes pagamentos.

Cabe ao contribuinte, mediante apresentação de meios probatórios consistentes, comprovar a efetividade da despesa médica para afastar a glosa.

A não comprovação por meio de documentação hábil, obsta a dedução.

RENDIMENTOS DO TRABALHO. OMISSÃO.

Os rendimentos do trabalho recebidos de pessoas jurídicas estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda, devendo ser declarados como tributáveis na Declaração de Ajuste Anual.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE DEPENDENTE.

São tributáveis os rendimentos recebidos por dependentes quando não informados por estes em declaração própria.

PREVIDÊNCIA PRIVADA. INCIDÊNCIA.

Sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda na Fonte e na Declaração de Ajuste Anual os benefícios recebidos de entidades de previdência privada, bem como as importâncias correspondentes a resgate de contribuições.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EXTENSÃO.

As decisões judiciais, a exceção daquelas proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade de normas legais, e as administrativas não têm caráter de norma geral, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão àquela, objeto da decisão.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, de fls. 113 a 146, ratificando os argumentos de fato e de direito expendidos em sua impugnação e requerendo pelo provimento ao recurso e cancelamento da exigência, cujo conteúdo se resume em alegações de cerceamento de defesa, invalidade da decisão recorrida, presunção de veracidade dos esclarecimentos prestados pelo contribuinte, da não apreciação no acórdão recorrido dos argumentos da impugnação e não observância da jurisprudência firmada. Ao final do recurso fez constar as seguintes conclusões e requerimentos:

Como se viu acima, a decisão proferida neste processo é nula de pleno direito, porquanto:

a) alterou o fundamento da autuação, que, da falta de comprovação do desembolso do valor pago, passou a ser a invalidade do comprovante de pagamento;

b) a prova da efetividade da prestação dos serviços mediante a apresentação de ficha médica, exames, radiografias, relatórios, etc., é medida que se impõe apenas na hipótese de que existam fundadas suspeitas de que o serviço não tenha sido efetivamente prestado, conforme iterativa jurisprudência administrativa reproduzida nos SUBITENS 3.1.7, 3.1.10 e 4.3.2, acima;

c) na decisão ora recorrida, a autoridade julgadora deixou de examinar argumento essencial da impugnação, qual seja o da existência de presunção legal em favor do contribuinte, quanto aos esclarecimentos por ele prestados;

d) na decisão ora recorrida, a autoridade julgadora deixou de justificar a não-observância de pacífica e torrencial jurisprudência administrativa em favor do contribuinte, determinada no artigo 50, VII, da LEI Nº 9.784/99.

Depois, na medida em que nenhuma suspeita foi levantada quando à idoneidade dos recibos apresentados, a exigência de provar a "efetividade da prestação do serviço" (exames, orçamentos, etc) vulnera o princípio do direito à intimidade ("são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas,..."), de que trata o artigo 5º, X, da CF/88, que dizem respeito, unicamente, à esfera médico / paciente.

Dando prosseguimento ao processo este foi encaminhado para o julgamento de segunda instância administrativa.

É O RELATÓRIO.

Voto

Conselheiro Rubens Maurício Carvalho.

ADMISSIBILIDADE

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Assim sendo, dele conheço.

PRELIMINARES

ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

A matéria trazida com o presente recurso não mais suscita dissídio jurisprudencial, tratada em súmula deste Conselho:

SÚMULA CARF Nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Dessa forma, não há como prosperar nesse julgamento as referidas alegações.

CERCEAMENTO DE DEFESA.

Alega a recorrente cerceamento ao amplo direito de defesa na formalização da autuação e na decisão de primeira instância, eivando-os de nulidade.

Na autuação, adotou-se o critério legal e normativo de apuração do tributo e não é crível que a contribuinte possa não ter entendido os procedimentos adotados e as provas que deveriam ser produzidas por ele.

Da análise dos autos, verifica-se que o interessado foi intimado a apresentar documentação comprobatória das despesas glosadas durante a fiscalização, como se vê, v.g., às fls.: 70 e com base nos documentos e provas trazidos aos autos fez-se o lançamento.

Ainda, ao contribuinte foi dada oportunidade em todas as fases processuais de julgamento administrativo, de primeira e segunda instância, condições necessárias para apresentar provas das suas alegações, contudo, preferiu apenas repetir as mesmas razões sem juntar documentos comprobatórios.

Sendo assim, tendo sido facultado ao interessado o pleno exercício do contraditório e ampla defesa, que lhes são assegurados pelo art. 5.º, inciso LVI, da Constituição, inexistente o alegado cerceamento, muito menos de se requerer qualquer nulidade por essa razão.

Registro que julgados administrativos ou judiciais somente tem efeito vinculantes às partes e não vinculam o presente processo, especialmente, pelo fato que estamos diante de análise de provas que são distintas em cada caso.

MÉRITO.

OBJETO DO RECURSO

Salvo as razões preliminares já superadas, o presente recurso trata apenas da infração devida a glosa das despesas médicas. Assim sendo, considero definitivas as demais infrações, devendo seguir a unidade de origem na cobrança dos respectivos créditos tributários lançados.

DESPESAS MÉDICAS

Discute-se as glosas das despesas médicas no valor de R\$81.425,86. Nesse ponto destaco a complementação da descrição dos fatos constante da autuação e não contestada pelo contribuinte:

COMPLEMENTAÇÃO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS

Valor das despesas médicas alterado para R\$ 8.984,40, somatório das mensalidades do plano de saúde do contribuinte e suas dependentes Nara e Fabíola. Ressalte-se que foram desconsiderados os recibos emitidos por Denise Frugeri, Graúcia Vianna, Helga Paes de Barros, Benedito Cesar, Alfredo Paes de Barros, Maria Piffer de Souza e Maria Cristina dos Santos, visto que, devidamente intimado a comprovar a efetividade dos tratamentos, o contribuinte se limita a apresentar declarações de alguns profissionais e a certidão de óbito de Alfredo, sem nada comprovar, efetivamente. Outra questão interessante é que a dependente Fabíola era estudante de medicina em Botucatu à época. Entretanto, o profissional Benedito afirmou que a mesma teria sido submetida a tratamento ginecológico de acompanhamento rigoroso, inclusive com o agravamento da patologia. Também, devidamente intimado a comprovar o desembolso dos numerários para quitar os tratamentos, o contribuinte não se manifesta, em que pese os altos valores declarados (exemplo R\$ 32.000,00 declarados como pagos a Benedito). Houve prorrogação do prazo de 30 dias para apresentação de documentos complementares na data de 10/03/2009 e até a presente data, 16/04/2009, o contribuinte não mais se manifestou.

Para o exame da questão transcrevem-se a seguir os dispositivos que regulam a matéria:

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:

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;

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

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).

Entendo que os recibos médicos, em si mesmos, não são uma prova absoluta para dedutibilidade das despesas médicas da base de cálculo do imposto de renda, mormente quando:

1. as despesas forem excessivas em face dos rendimentos declarados;
2. houver o repetitivo argumento de que todas as despesas médicas de diferentes profissionais, vultosas, tenham sido pagas em espécie sem comprovação de qualquer pagamento;
3. o contribuinte fizer uso de recibos comprovadamente inidôneos, p.ex. no caso da edição de súmula administrativa de documentação tributariamente ineficaz em desfavor de prestador de serviço informado na declaração de renda do autuado, o que é suficiente para lançar sombra de suspeição sobre as demais despesas médicas de outros prestadores;
4. houver a negativa de prestação de serviço por parte de profissional que consta como prestador na declaração do fiscalizado;
5. houver recibos médicos emitidos em dias não úteis, por profissionais ligados por vínculo de parentesco, tudo pago em espécie;
6. houver múltiplas glosas de outras despesas (dependentes, previdência privada, pensão alimentícia, livro caixa e instrução), bem como outras infrações (omissão de rendimentos, de ganho de capital, da atividade rural), a levantar sombra de suspeição sobre todas as informações prestadas pelo contribuinte declarante.

Por tudo, não há qualquer dúvida que o contribuinte se enquadrou na tipologia 1 (R\$ 380mil de rendimentos Brutos e desp. médicas de aprox. R\$ 90mil, fl. 39), na tipologia 2 (todas despesas quitadas em espécie sem nenhuma comprovação de pagamento), na tipologia 5, p. ex.: (17/12/2006-domingo fl. 73, 28/02/2006-carnaval, fl. 74, 16/12/2006, fl. 79, sábado) e tipologia 6 (múltiplas glosas de outras despesas).

Em princípio, admite-se como prova idônea de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Entretanto, existindo dúvida quanto à idoneidade do documento por parte do Fisco, pode este solicitar provas não só da

efetividade do pagamento, mas também da efetividade dos serviços prestados pelos profissionais.

Entendo que diante dos fatos narrados, a apresentação das declarações e radiografias sem nenhuma comprovação de pagamento não traz a substância de prova que se procura.

Cumpre, ainda, ressaltar que o imposto de renda tem relação direta com os fatos econômicos. Quando a um ato jurídico se segue a tributação, não quer dizer que se tribute aquele, mas sim o fenômeno econômico que está por detrás dele. Conclui-se, portanto, que o ônus da prova recai sobre aquele que aproveita o reconhecimento do fato.

A opção pelo pagamento em espécie, embora lícita e permitida, implica na ampliação da dificuldade da contribuinte provar o pagamento, com os riscos inerentes ao exercício da vontade individual. Ressalto que o contribuinte declarou fundamentalmente fontes de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas (apenas R\$12mil de pessoas físicas), que preferencialmente fazem os seus pagamentos via contas bancárias, em função de controle contábil e, não seria, assim, difícil de se fazer a prova dos pagamentos seja por cheques, transferências bancárias ou saques com datas e valores coincidentes dos pagamentos das deduções pleiteadas. Ainda, aceitável se não fosse possível a prova de todos pagamentos mas de alguns pagamentos pelo menos, contudo, no presente caso, nenhum pagamento foi efetivamente comprovado.

Verifica-se que a contribuinte contestou, contudo, não apresentou qualquer documento ou sequer indicou quaisquer valores que tenham sido transportados equivocadamente ou erros de cálculo.

Por oportuno, cabe aqui transcrever o disposto no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 (alterado pelas Leis nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993, e nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997), arts. 16, III, e 17, que disciplina o processo administrativo fiscal:

Art. 16. A impugnação mencionará:

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (grifei)

Em citação contida na obra de Miranda, Darcy Arruda e outros, CPC nos Tribunais, Editora Jurídica Brasileira Ltda., 1995, v. V, p. 3.768, ao comentar o art. 302 do CPC, o qual trata da necessidade de o réu “manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial”, salienta o Prof. J. J. Calmon de Passos:

Se o fato narrado pelo autor não é impugnado especificamente pelo réu e de modo preciso, este fato, presumido verdadeiro, deixa de ser objeto de prova, visto como só os fatos controvertidos reclamam prova. (Comentários ao Código de Processo Civil, Forense, v. III, n.º 151, p. 275).

É imperioso ressaltar que, no que diz respeito ao ônus da prova na relação processual tributária, a ideia de *onus probandi* não significa, propriamente, a obrigação, no sentido da existência de dever jurídico de provar, tratando-se antes de uma necessidade ou

risco da prova, sem a qual não é possível se obter o êxito na causa. Sob esta perspectiva, a pretensão da Fazenda deve estar fundada na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores se supõem 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. Da mesma forma, o sujeito passivo, não tem a obrigação de produzir as provas, tão só incumbe-lhe o ônus. Contudo, à medida que ele se omite na produção de provas contrárias às que ampararam a exigência fiscal, compromete suas possibilidades de defesa.

Assim sendo, é imprescindível que as provas e argumentos sejam carreados aos autos, no sentido de refutar o procedimento fiscal, se revistam de toda força probante capaz de propiciar o necessário convencimento e, conseqüentemente, descaracterizar o que lhe foi imputado pelo fisco.

Em se tratando de uma questão de prova, incumbe o seu ônus a quem alega ou aproveita. É princípio consagrado em direito “quem alega tem que provar”. *Allegatio et non probatio quasi non allegatio* (alegar e não provar é quase não alegar).

Considerando o exposto acima, há que se manter a glosa da dedução de despesas médicas em apreço.

Pelo exposto, não merecendo reparos da decisão recorrida, NEGOU provimento ao recurso.

Assinado digitalmente.

Rubens Maurício Carvalho - Relator.