



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

Processo nº 10980.003173/2006-41
Recurso nº 179.219 Voluntário
Acórdão nº **2101-00.727 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 22 de setembro de 2010
Matéria IRPF
Recorrente BRÁULIO ZANOTTO GONÇALVES
Recorrida 6ª TURMA DA DRJ CURITIBA/PR

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002

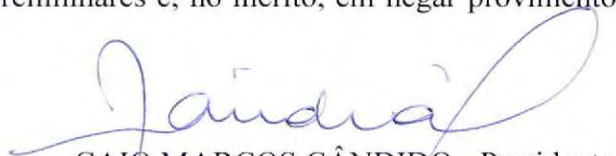
NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. Conforme dispõe o artigo 11 da Portaria SRF nº 3.007, de 26/11/2001, o procedimento de malha fiscal prescinde da emissão de MPF.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. Alegações atinentes a tal ocorrência não se aplicam ao caso em exame. Também não se constata qualquer alteração no fundamento jurídico da autuação.

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO. Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados e dos correspondentes pagamentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.


CAIO MARCOS CÂNDIDO - Presidente


JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS - Relator

Editado em: 10.11.2011

Participaram do presente do julgamento os Conselheiros Ana Neyle Olímpio Holanda, Alexandre Naoki Nishioka, Odmir Fernandes, José Raimundo Tosta Santos, Caio Marcos Cândido e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

O recurso voluntário em exame pretende a reforma do Acórdão nº 06-20.073, proferido pela 6ª Turma da DRJ Curitiba (fls. 23/28), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento (fls. 08/14).

A infração indicada no lançamento e os argumentos de defesa suscitados na impugnação foram sintetizados pelo Órgão julgador a quo nos seguintes termos:

Trata o processo de Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física — IRPF, de fls. 08 a 14, resultante de revisão da Declaração de Ajuste Anual correspondente ao exercício de 2002, ano-calendário de 2001, que exige R\$3.657,50 de imposto de renda - suplementar, R\$ 2.743,12 de multa de ofício, além dos acréscimos legais, em virtude de glosa de dedução indevida de despesas médicas.

2. Segundo informado pela Auditoria-Fiscal, fl. 10, intimado a comprovar as despesas, o contribuinte apresentou diversos recibos, dos quais foram glosados os recibos a seguir discriminados:

PROFISSIONAL	VALOR	MOTIVO DA GLOSA
Eduardo Murta	R\$ 1.000,00	Não identificou pagante
Edison M. de Camargo	R\$ 12.300,00	Não comprovou efetivo pagamento e atendimento

3. Cientificado do lançamento, o interessado ingressou com a impugnação tempestiva, segundo despacho de fl. 65, alegando, em síntese, que:

a) a referida autuação não pode prosperar, pois a exigência não encontra respaldo legal para sua manutenção;

b) em relação ao recibo emitido pelo Dr. Eduardo Murta, para sanar a omissão da assinatura, apresenta-se oportunamente declaração desse profissional, demonstrando que o Impugnante esteve em tratamento odontológico no período em questão;

c) quanto à glosa do recibo do Dr. Edison M. Camargo, foi instruída a defesa com os respectivos recibos de pagamento dos serviços de fisioterapia prestados, além de declaração emitida por este profissional, atestando a prestação do tratamento fisioterápico e o recebimento do valor de R\$12.300,00.

4. Ante o exposto, requer que se julgue insubsistente o lançamento fiscal em questão.

Ao apreciar o litígio, o Órgão julgador de primeiro grau manteve integralmente o lançamento, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2001

Ementa: DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS..COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos,

sobretudo quando restar dúvida quanto à idoneidade do documento.

Lançamento Procedente.

Em seu apelo ao CARF, às fls. 34/56, o recorrente repisa e aprofunda as mesmas questões suscitadas perante o Órgão julgador a *quo*, e acresce pedido pela nulidade deste processo administrativo, tendo em vista que documentos apresentados durante o procedimento de fiscalização foram suprimidos deste processo. Requer também a nulidade da autuação por ausência de Mandado de Procedimento Fiscal e, por consequência, de competência do Auditor Fiscal que lavrou o auto de infração, conforme preceitua o art. 59, inc. I, do Decreto nº 70.235/72.

O recorrente argumenta que apresentou os documentos pertinentes à dedução de despesas médicas durante o procedimento de fiscalização, sendo que a autoridade fiscal entendeu que a comprovação restou prejudicada em face de o recibo emitido pelo cirurgião-dentista Eduardo Murta não ter identificado o pagante, bem como em face da ausência de prova do efetivo pagamento e da efetiva prestação dos serviços pertinentes ao fisioterapeuta Edison Luiz M. de Camargo (fl. 10). Entende que a suposta inexistência de comprovação do efetivo desembolso das despesas médicas ou a exigência, pela fiscalização, de quaisquer requisitos além daqueles previstos no art. 8º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.250/95, não podem ser utilizados como fundamento da glosa de tais despesas, que, em última análise, altera a base de cálculo do tributo, aumentando a exação.

Em relação aos pagamentos efetuados ao fisioterapeuta Edison L. M. de Camargo reafirma que já foram entregues durante o procedimento de fiscalização (doc. 02), sendo que o Recorrente anexou em sua impugnação a declaração do próprio Dr. Edison L. M. de Camargo (fl. 07), com o intuito de demonstrar que esteve em tratamento fisioterápico e confirmar o pagamento do tratamento no montante de R\$ 12.300,00 (doze mil e trezentos reais). Ora, a declaração em tela, firmada pelo profissional que prestou os serviços, é prova suficiente para corroborar o conteúdo dos recibos já entregues na fase fiscalizatória. Assim sendo, houve a efetiva prestação dos serviços de fisioterapia e o respectivo pagamento, devendo ser reconhecida a dedução.

No que tange ao pagamento efetivado ao Dr. Eduardo Murta, a fiscalização glosou referido recibo — cuja cópia ora anexada (doc. 03) foi extraída do PAF nº 10980.000050/2006-58 — pelo fato de não constar a indicação do pagante. Com o intuito de sanar tal omissão, o recorrente apresentou declaração do dentista Eduardo Murta, confirmando que o pagamento foi realizado pelo Recorrente em face de tratamento odontológico (fl. 06), motivo pelo qual entende-se que a omissão constante no recibo foi devidamente suprida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

O recurso atende os requisitos de admissibilidade.

Inicialmente, rejeito as preliminares argüidas, tendo em vista que o procedimento de malha fiscal prescinde da emissão de MPF, conforme dispõe o artigo 11 da Portaria SRF nº 3.007, de 26/11/200d, e os elementos de prova nos autos dão suporte à glosa efetuada pela fiscalização.

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. O parágrafo único do artigo 142 do CTN ainda acrescenta: “*A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional*”.

Ainda que para o procedimento em exame fosse necessário a emissão de MPF, a jurisprudência pacífica desta Turma é que o Auditor Fiscal encontrava-se no exercício de suas funções de acordo com a lei, que lhe outorgou competência para as atividades de fiscalização e lançamento, sob pena de responsabilidade funcional (Decreto-lei nº 2225/85 e artigo 142 do CTN), e que Portaria da SRF não tem o condão de alterar tal competência, por sua posição hierarquia de norma complementar e em face da reserva legal sobre a matéria.

Eventuais falhas, portanto, decorrente do MPF, **em procedimento de fiscalização diverso do trabalho de malha fiscal**, poderá caracterizar uma irregularidade administrativa, a ensejar apuração de falha funcional do autuante, mas jamais irá macular de nulidade o lançamento, regido estritamente por norma jurídica de base legislativa.

Neste sentido, filio-me ao entendimento majoritário, expresso em diversos acórdãos dos Conselhos de Contribuintes que nem mesmo a falta do MPF acarreta a nulidade do procedimento, mas tão-somente uma irregularidade administrativa. Confira-se:

Ementa: MPF – FALTA DE RENOVAÇÃO NO PRAZO REGULAMENTAR – NULIDADE – INOCORRÊNCIA – O desrespeito à renovação do MPF no prazo previsto na Portaria SRF 1265/99 não implica na nulidade dos atos administrativos posteriores. Recurso voluntário negado. (CSRF/01-05.189, Sessão de 14/03/2005).

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PORTARIA SRF Nº 1.265/99. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE. O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infralegal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal. A Portaria SRF nº 1.265/99 estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, sendo o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF mero instrumento de controle administrativo da atividade fiscal. EXIGÊNCIA FISCAL. FORMALIZAÇÃO. Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem nos arts. 7º, 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade, quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem. (ACÓRDÃO 203-08483, Sessão de 16/10/2002)

Ementa: NULIDADE - INOCORRÊNCIA - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato



administrativo. A eventual inobservância da norma infralegal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal. (Acórdão 108-08091, Sessão de 01/12/2004).

Ementa : recurso "ex officio" – MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF. O Mandado de Procedimento Fiscal instituído pela Port. SRF nº 1.265, de 22/11/99, é um instrumento de planejamento e controle das atividades de fiscalização, dispondo sobre a alocação da mão-de-obra fiscal, segundo prioridades estabelecidas pelo órgão central. Não constitui ato essencial à validade do procedimento fiscal de sorte que a sua ausência ou falta da prorrogação do prazo nele fixado não retira a competência do auditor fiscal que é estabelecida em lei (art. 7º do Lei nº 2.354/54 c/c o Dec.lei nº 2.225, de 10/01/85) para fiscalizar e lavrar os competentes termos. A inobservância da mencionada portaria pode acarretar sanções disciplinares, mas não a nulidade dos atos por ele praticados em cumprimento ao disposto nos artigos 950, 951 e 960 do RIR/94. 142 do Código Tributário Nacional. (Acórdão 107-07756, Sessão de 12/08/2004)

O recorrente defende que os recibos e as declarações apresentados comprovam suficientemente seu direito à dedução em questão. Contudo, verifica-se que os elementos de prova nos autos dão suporte à glosa efetuada pela fiscalização. Vejamos o que dispõe a legislação que rege a matéria, e como os Órgãos administrativos de julgamento a tem interpretado. Confirma-se o estabelecido na Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, a propósito de dedução de despesas médicas:

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 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:

(...).

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;"

Por sua vez, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, art. 73, dispõe:

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).

Por certo, a legislação, em regra, estabelece a apresentação de recibos/nota fiscal, como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1º, III, do RIR/1999, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame, numa visão sistêmica da legislação tributária. Verifica-se, inclusive, que a indicação do cheque nominativo, apesar de conter muito menos informação que o recibo, é também eleito como meio de prova, evidenciando a força probante da efetiva comprovação do pagamento.

Em outros recursos que passaram por este Colegiado, com despesas médicas elevadas, a parte interessada apresentou elementos de prova abundantes da necessidade da realização das despesas (os serviços médicos demandados), quando não o faziam em relação ao efetivo pagamento. Conforme DIPF à fl. 16, as despesas médicas deduzidas alcançam o percentual de 38% (trinta e oito por cento) do rendimento bruto total, apesar do contribuinte possuir dois planos de assistência médica (CEFET e IPMC). O Autuado recebe a integralidade dos rendimentos através de conta bancária, mas não consegue comprovar o pagamento de R\$12.300,00 de pagamento ao fisioterapeuta Edison Luiz M. de Camargo, cuja Declaração à fl. 07, lavrada de forma genérica, não especifica cada recebimento e o respectivo tratamento e beneficiário, nos termos do artigo 8º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.250, de 1995, e não se presta ao propósito de comprovar o efetivo desembolso do valores.

O ordenamento legal permite que o contribuinte realize pagamentos em moeda corrente e, por seu turno, os beneficiários desses são orientados a aceitá-los. Só que, mesmo esse modal de cumprimento de obrigações permite comprovação, uma vez que, em razão dos valores envolvidos, não há como compreender que não ocorreriam saques coincidentes, ou aproximados, em datas e valores para o pagamento de R\$1.000,00, realizado em 10 de agosto de 2001 ao Dr. Eduardo Murta, e de R\$12.300,00, no ano-calendário de 2001, para pagamentos realizados ao Dr. Edison Luiz M. de Camargo.

De fato, quando as deduções pleiteadas são elevadas, não basta o interessado apresentar recibos ou declarações que não comprovam o fato declarado, conforme dispõe o artigo 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.

Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça já teve oportunidade de afirmar que "a presunção *juris tantum* de veracidade do conteúdo do instrumento particular é invocável tão-somente em relação aos seus subscritores (STJ, Ac. Unân. 4a T. Resp. 33.200-3/SP, rel.

Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, in RSTJ 78:269). E também o entendimento da doutrina abalizada de Washington de Barros Monteiro: "*Saliente-se, entretanto, que a presunção de veracidade só prevalece contra os próprios signatários, não contra terceiros, estranhos ao ato*". (Curso de Direito Civil", 10 vol., 34a Edição, p. 257 e 258). É certo que o sistema protege o documento que se reveste de presunção de veracidade, permitindo redução do seu valor probatório somente diante de prova em contrário. Contudo, o documento que não se reveste de presunção de veracidade, como recibos e declarações particulares, são passíveis de serem rejeitados como prova, desde que haja outros motivos, pois a estes documentos atribui-se valor probatório ordinário. Assim, o ônus da prova do fato declarado compete ao contribuinte interessado na prova da sua veracidade, sendo legítima a exigência pelo fisco de elementos complementares a estes documentos, com a finalidade de formar juízo de verossimilhança dos fatos declarados.

Ressalte-se que despesa fisioterápica desta monta requer a realização de centenas de sessões, resultado de forte traumatismo ou enfermidade grave, para o qual o interessado não apresentou nenhum elemento de prova relacionado à necessidade de tal despesa e a razão de não ter utilizado um de seus planos de saúde. Conforme notícia o documento à fl. 61, o contribuinte nos anos-calendários de 1999 a 2002, deduziu com o mesmo Dr. Edison M. de Camargo, respectivamente, os montantes de R\$12.520,00, R\$12.300,00, R\$12.300,00 e R\$11.500,00. Estas considerações objetiva analisar a matéria de forma ponderada, de acordo com a especificidade de cada caso. Diferentemente do que aduz o recorrente não objetiva dar nova interpretação aos fatos ou estabelecer novo critério jurídico, a cercear o exercício do seu direito de defesa. A glosa efetuada pela fiscalização, por seus fundamentos declinados na Descrição dos Fatos do Auto de Infração, à fl. 10, permanece incólume. É muito estranho um profissional emitir recibos, em diversos exercícios (no processo nº 10980.001150/2006-00 discute-se a mesma matéria), sem a identificação de quem o pagou. Quando a glosa da despesa médica com o Dr. Eduardo Murta, o contribuinte apresentou à fiscalização o recibo de fl. 66, que não identifica o pagante, ou seja, não contém elemento essencial para sua validade e eficácia. A Declaração de fl. 06, é inócua e não serve de suporte à comprovação da referida despesa. Não se trata de exigências descabidas ou ilegais, ou inversão indevida do ônus da prova, já que a legislação que rege a matéria dispõe que todas deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação.

Em que pese a jurisprudência colacionada no recurso em tela, filio-me aos julgados administrativos que acolhem as despesas expressas em recibos, quitados em dinheiro, quando houver prova efetiva da realização dos serviços médicos ou vinculação dos pagamentos indicados nos recibos. Para a situação revelada no caso em exame, há que se comungar com o entendimento manifestado pela fiscalização, que encontra suporte na jurisprudência majoritária deste Conselho, expresso nas ementas abaixo colacionadas, dentre muitas outras, no mesmo diapasão:

IRPF - DEDUÇÕES COM DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo, sem vinculação do pagamento ou a efetiva prestação de serviços. Essas condições devem ser comprovadas quando restar dúvida quanto à idoneidade do documento. (Ac. 1º CC 102-43935/1999 e Ac. CSRF 01-1.458)

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - A validade da dedução de despesas médicas, quando impugnadas

pelo Fisco, depende da comprovação do efetivo pagamento e/ou da prestação dos serviços. (Acórdão 104-22781, Sessão de 18/10/2007)

DESPESAS MÉDICAS - GLOSA - Tendo a autoridade fiscal efetuado a glosa de despesas médicas por não comprovação dos gastos, não há justificativa para seu restabelecimento sem confirmação do efetivo desembolso e da prestação do serviço. (Acórdão 102-48922, Sessão de 25/01/2008).

recurso.

Em face ao exposto, rejeito as preliminares e, no mérito, nego provimento ao

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS