



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

Processo n° 10120.004808/2007-38
Recurso n° 168.804 Voluntário
Acórdão n° **2801-002.257 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 12 de março de 2012
Matéria IRPF
Recorrente IVAN OLIVEIRA PATTO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004

NOTIFICAÇÃO EM NOME DO “*DE CUJUS*”. ATOS PROCESSUAIS. FINALIDADE DA LEI. ALCANCE. VALIDADE DO LANÇAMENTO.

Os atos processuais têm caráter instrumental, e, se a finalidade da lei for alcançada, embora mediante forma imperfeita, há de se ter a forma ou o ato como válidos. Ainda que não conste o termo “espólio” na identificação do sujeito passivo, mas o representante legal apresenta a impugnação em nome do espólio, validado está o lançamento. (Precedente da CSRF).

PRINCÍPIO DA PRECLUSÃO PROCESSUAL E PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

A aplicação do princípio da preclusão não pode ser levado às últimas conseqüências por força do princípio da verdade material, sendo que tais princípios estão em permanente tensão e toca ao julgador ponderá-los adequadamente.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. ABRANGÊNCIA.

A dedução relativa a despesas médicas restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, estando condicionada à comprovação hábil e idônea de que estão relacionadas ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

ESPÓLIO. MULTA DE OFÍCIO.

Após a abertura de sucessão, não cabe a aplicação da multa de ofício de 75% ao espólio.

Preliminar de Nulidade Rejeitada.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir a multa de ofício de 75%, nos termos do voto do Relator.

Assinado digitalmente

Antonio de Pádua Athayde Magalhães – Presidente e Relator.

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

Relatório

Mediante Notificação de Lançamento, às fls. 02/04, formalizou-se exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF (suplementar), relativa ao ano-calendário 2004, no total de R\$ 18.915,56, sendo o valor de R\$ 9.132,66 correspondente ao imposto, R\$ 6.849,49 referente à multa de ofício, e R\$ 2.933,41 a título de juros de mora, estes calculados até 29/06/2007.

Por bem resumir os fatos, transcreve-se, a seguir, excerto do Relatório constante da decisão recorrida (fl. 29 dos autos):

“(…)

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte supracitado, foi efetuado lançamento de ofício, nos termos do art. 841 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, tendo em vista que foram apuradas as seguintes infrações:

- OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA

Confrontando o valor dos Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoa Jurídica declarados, com o valor dos rendimentos informado pela fonte pagadora em Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte - Dirf, para o dependente, constatou-se omissão de rendimentos sujeitos à tabela progressiva, no valor de R\$ 19.518,25.

O Enquadramento Legal encontra-se às fls. 04.

- DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS

Dedução indevida de Despesas Médicas por falta de comprovação. Valor Glosado: R\$ 14.000,00.

O Enquadramento Legal encontra-se às fls. 04/verso.

Em 20/07/2007, no pedido de impugnação, assinado pela viúva de Ivan Oliveira Patto, Maria do Rosário Sebba Patto; esta informa que:

- Ivan Oliveira Patto já é falecido, conforme Certidão de Óbito em anexo;

- Maria do Rosário Sebba Patto foi incluída erroneamente como dependente, pois declara seus rendimentos separadamente.

É o Relatório.

(...)"

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ/Brasília/DF, em decisão unânime, considerou não impugnada a infração relacionada à dedução indevida de despesas médicas, e no mérito, julgou procedente em parte o lançamento para excluir a omissão de rendimentos apontada pela autoridade fiscal. Consta do Acórdão DRJ/BSA nº 03-24.478, de 13/03/2008, às fls. 27/31, o seguinte ementário:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício: 2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, conforme o art. 17, do Decreto nº 70.235/72, com a redação da Lei nº 9.532/97. O crédito tributário correspondente sujeita-se à imediata cobrança.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA POR DEPENDENTE.

Comprovado mediante informações constantes dos autos que o rendimento lançado como omitido foi auferido por dependente, que apresentou Declaração de Ajuste Anual em separado, este deve ser excluído da tributação.

Cientificada da decisão *a quo*, a Sra. Maria do Rosário Sebba Patto, na qualidade de viúva do Sr. Ivan Oliveira Patto, além de herdeira e administradora dos bens deixados pelo mesmo, apresentou o recurso às fls. 33/38, argumentando que:

- a autoridade lançadora não atentou para o fato de que a apontada omissão de rendimentos decorria de erro de fato, já que o cônjuge do autuado, declarado como dependente, apresentou declaração em separado, informando e tributando tais rendimentos;

- com relação à glosa efetuada a título de dedução indevida de despesas médicas a recorrente apresenta o documento comprobatório de tal despesa, o qual não foi apresentado em época própria porque não havia sido localizado na documentação do Sr. Ivan Oliveira Patto, falecido em 24/06/2006 (Certidão de Óbito anexada aos autos);

- o sujeito passivo da obrigação tributária já havia falecido antes da lavratura da Notificação de Lançamento em tela, portanto, não haveria como o fisco exigir daquele o cumprimento da suposta obrigação tributária, muito menos intimando-o a recolher ou impugnar a exigência em questão, ferindo assim o disposto no art. 142 do CTN, e acarretando a nulidade do lançamento, face à ilegitimidade passiva cometida.

Ao final, solicita que:

“i) seja declarado nulo o lançamento, já que houve erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária;

ii) se não, sejam exonerados os valores lançados a título de omissão de rendimentos, já que decorrentes de erro de fato; e

iii) seja declarado improcedente o lançamento decorrente da glosa de despesa médica declarada posto que a Recorrente comprovou, mesmo que tardiamente, que tal despesa efetivamente ocorreu.”

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Relator.

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

De proêmio, impende que seja apreciada a preliminar de nulidade do lançamento suscitada na peça recursal, diante da alegação de que teria ocorrido erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ocorre que, após exame dos autos, verifica-se que não merece acolhida a tese da defendente, vez que a Notificação de Lançamento às fls. 02/04 foi lavrada após a abertura da sucessão em nome do “*de cujus*”, mas recebida pelo cônjuge meeiro que, em nome do espólio, impugnou o lançamento e posteriormente apresentou recurso, alcançando assim a sua finalidade.

Sobre essa questão já se pronunciou a Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF deste CARF, conforme se depreende da ementa a seguir transcrita:

NOTIFICAÇÃO INCOMPLETA EM NOME DO DE CUJUS. Uma vez que as formas e os atos processuais têm caráter instrumental, se a finalidade da lei for alcançada, embora mediante forma imperfeita, há de se ter a forma ou o ato como válidos. Se a notificação for feita em nome do de cujus, esquecendo-se a repartição de mencionar a palavra “espólio” após o nome próprio do falecido, mas o representante legal impugnar o lançamento em nome do espólio e todos os demais atos forem praticados em nome ou contra o espólio, a finalidade da lei foi alcançada, mesmo que a forma adotada no lançamento não tenha sido perfeita (Ac CSRF/01.0.60711985 - Resenha Tributária, Jurisprudência - CSRF 1.2.24, pág.6779).

No caso, houve tão-somente a ausência do termo “espólio” na peça de autuação. Não obstante essa falta, cabe ressaltar que o processo administrativo se rege pelo princípio da finalidade, segundo o qual deve ser aproveitado o ato, mesmo que contenha

alguma incorreção, como no caso em julgamento, desde que o ato administrativo atinja o seu fim.

Na presente lide, o fim foi atingido, isto é, ocorreu a notificação ao sujeito passivo. Embora ausente o termo “espólio”, isto em nada impediu que o ato administrativo do lançamento alcançasse o seu objetivo.

Neste ponto, por percuciente que se mostra a análise efetuada pela Conselheira Ana Neyle Olimpio Holanda, em julgado da Sexta Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 106-15.703, de 26/07/2006 – Recurso nº 146.856) no tocante à questão semelhante a que ora se apresenta em discussão, peço vênica para reproduzir, a seguir, trecho da referida decisão:

“[...]”

A intimação do lançamento tributário atende ao princípio constitucional da publicidade dos atos administrativos, inscrito no artigo 37 da Constituição Federal, e, tem por fim dar ciência ao interessado do resultado do procedimento fiscal, e de assinalar o dias a quo do lapso temporal para a apresentação de sua defesa, ou para pagamento do valor devido. É ato administrativo específico, que, por isso, deve estruturar-se na conformidade do que a lei exige, com referência a todos os seus pressupostos.

O aferimento da regularidade deve ser empreendido independentemente da existência de vícios nos atos aos quais ela atribui eficácia, sob pena da impossibilidade da exigência do crédito tributário por defeito no ato de sua notificação.

Nesse contexto, para que a intimação do lançamento produza os efeitos que lhe são legalmente atribuídos é primordial que ela imprima publicidade ao procedimento fiscal, o que possibilita ao sujeito passivo, se não concordar, a ampla defesa contra a exação.

Assim, para a sua validade, deve o ato de intimação ser capaz de dar total conhecimento ao sujeito passivo do resultado do procedimento fiscal, sendo eficaz no seu objetivo da mais larga defesa do sujeito passivo.

Sob esse pórtico, o fim visado pela Secretaria da Receita Federal foi dar conhecimento ao sujeito passivo do lançamento, e, é inegável que o escopo foi logrado.

Na espécie, a identificação do sujeito passivo sem a denominação “espólio” em nada prejudicou a ciência do auto de infração, e, a identificação concreta do prejuízo causado à sua defesa seria, por si só, suficiente para a invalidação da intimação, o que não ocorre na espécie, vez que exsurtem dos autos evidências que demarcam não ter ocorrido qualquer dano ao atuado.

Ademais, o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 – RIR/1999, no artigo 11,

estabelece que ao espólio serão aplicadas as normas a que estão sujeitas as pessoas físicas, nos termos que se seguem:

Art. 11. Ao espólio serão aplicadas as normas a que estão sujeitas as pessoas físicas, observado o disposto nesta Seção e, no que se refere responsabilidade tributária, nos arts. 23 a 25 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 45, § 3º, e Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947, art. 1º). (destaques da transcrição)

Dessarte, em não tendo havido prejuízo à defesa do autuado pela não identificação de que se tratava de espólio, como também, que o fato de tal condição não modificar a tributação a que foi submetido, não há porque serem acolhidas as considerações acerca de nulidade do lançamento.

[...]"

Voltando-se ao presente caso, ocorreu a ciência do lançamento ao sujeito passivo, tanto assim que, em tempo hábil, o espólio de Ivan Oliveira Patto, representado por sua representante legal (viúva, herdeira e administradora provisória dos bens deixados pelo “*de cujus*”, conforme assim se identifica a signatária da peça recursal), compareceu ao processo para apresentar razões de defesa contra a exigência fiscal às fls. 02/04.

Logo, na espécie, não houve qualquer prejuízo à parte.

Rejeita-se, portanto, a preliminar de nulidade suscitada na peça recursal.

Quanto ao mérito da contenda, cabe inicialmente registrar que não se discute mais nesta fase recursal a omissão de rendimentos apontada pela autoridade fiscal, vez que a matéria já foi objeto de análise pela DRJ/Brasília/DF, que concluiu ser indevida a exigência desta parcela do lançamento.

Sendo assim, na espécie, resta tão somente a análise da questão voltada à glosa de despesa médica no valor de R\$ 14.000,00, conforme descrita na peça de autuação.

A respeito, em que pese tal matéria tenha sido considerada acertadamente pela decisão recorrida como matéria preclusa por não ter sido expressamente contestada, este Colegiado vem adotando o entendimento de que a aplicação do princípio da preclusão não pode ser levado às últimas consequências, por força do princípio da verdade material.

De todo o modo, após o exame do respectivo recibo, no valor de R\$ 14.000,00, constata-se que o mesmo não se revela hábil a desconstituir a glosa efetuada pela autoridade fiscal, vez que no documento não há qualquer indicação quanto ao(s) beneficiário(s) dos serviços odontológicos ali discriminados, elemento necessário para validação da dedutibilidade dessa despesa médica pleiteada.

Isto porque a legislação de regência (inciso II, alínea “a”, §§ 2º e 3º do art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995) estabelece que na declaração de ajuste anual poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos feitos, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos, mas desde que efetuados pelo contribuinte relativos ao seu tratamento e ao de seus dependentes.

Não restando demonstrado nos autos, de forma indubitosa, que os serviços médicos foram prestados ao próprio contribuinte (ou a dependente informado em sua declaração de rendimentos), não há como ser acatada a dedução pleiteada.

Noutra parte, como antes já ressaltado, a ciência da Notificação de Lançamento se deu após o falecimento do Sr. Ivan Oliveira Patto, como se pode inferir da documentação acostada às fls. 06 (Certidão de Óbito) e 26 (AR - ciência do lançamento). Assim, neste caso, deve ser cobrado do espólio o imposto devido pelo *de cujus*, acrescido de juros moratórios e da multa de mora de 10%, conforme determina o art. 23, II e § 1º, c/c com o art. 964, I, b, ambos do Decreto nº 3.000/99, a seguir transcritos:

Decreto nº 3.000/99

Art. 23. São pessoalmente responsáveis (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 50, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 131, incisos II e III):

I - omissis;

II - o espólio, pelo tributo devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

§1º Quando se apurar, pela abertura da sucessão, que o de cujus não apresentou declaração de exercícios anteriores, ou o fez com omissão de rendimentos até a abertura da sucessão, cobrar-se-á do espólio o imposto respectivo, acrescido de juros moratórios e da multa de mora prevista no art. 964, I, "b", observado, quando for o caso, o disposto no art. 874 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 49).

§2º Apurada a falta de pagamento de imposto devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão, será ele exigido do espólio acrescido de juros moratórios e da multa prevista no art. 950, observado, quando for o caso, o disposto no art. 874.

§3º Os créditos tributários, notificados ao de cujus antes da abertura da sucessão, ainda que neles incluídos encargos e penalidades, serão exigidos do espólio ou dos sucessores, observado o disposto no inciso I

(...)

Art. 964. Serão aplicadas as seguintes penalidades:

I - multa de mora:

(.)

b) de dez por cento sobre o imposto apurado pelo espólio, nos casos do § 1º do art. 23 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 49).

(destaquei)

Destarte, na espécie, a penalidade aplicável ao espólio é a multa de mora de 10%, prevista no artigo 964, inciso I, "b", do RIR/1999, não sendo cabível, portanto, a multa

Processo nº 10120.004808/2007-38
Acórdão n.º 2801-002.257

S2-TE01
Fl. 55

de ofício de 75% aplicada com fundamento no artigo 44, inciso I, e § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Todavia, a multa de mora aplicável (no percentual de 10%) não foi objeto da presente autuação. O entendimento deste Colegiado tem se firmado no sentido de que fica prejudicada a ressalva quanto ao possível lançamento dessa multa moratória, quando já decaído o direito da Fazenda, como no presente caso.

Ante o exposto, **VOTO** por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, por dar provimento parcial ao recurso para excluir a multa de ofício de 75% exigida nos autos.

Assinado digitalmente
Antonio de Pádua Athayde Magalhães