



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10410.002534/2007-87  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-005.824 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de dezembro de 2019  
**Recorrente** DENIS UBIRAJARA SARMENTO LISBOA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005

**PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA**

Rejeita-se a preliminar de nulidade do lançamento invocada com base em cerceamento do direito de defesa, porquanto ao contribuinte foi dado tomar conhecimento do inteiro teor das infrações que lhe são imputadas, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Concedida ao contribuinte ampla oportunidade de apresentai\* documentos e esclarecimentos na fase impugnatória. não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

**TERMO DE INÍCIO E DE ENCERRAMENTO DE FISCALIZAÇÃO.AUSÊNCIA.**

O termo que notifica o início e o encerramento da ação fiscal não é condição para a validade do lançamento, prestando-se apenas para demarcar a exclusão da espontaneidade do contribuinte.

**GLOSA DE DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS.**

Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo médico, sem a vinculação do pagamento e da efetiva prestação de serviços. Havendo dúvidas quanto à regularidade das deduções, cabe ao contribuinte o ônus da prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo de Sousa Sáteles - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo de Sousa Sáteles (Relator), Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Mário Hermes Soares Campos, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão n.º 11-27.272, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife - PE (DRJ/REC) que julgou a impugnação improcedente.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o auto de infração (fls. 10/12), para alteração do Imposto de Renda Pessoa Física a Restituir do exercício de 2005, ano-calendário de 2004, para o valor de RS 521,41. O lançamento é decorrente de glosa das despesas médicas no valor de RS 12.900,00, conforme descrição dos fatos às fls. 11.

Inconformado, o contribuinte apresentou impugnação às fls. 01/09, alegando o seguinte:

### Das Preliminares

- que o Fisco Federal simplesmente procedeu à desconsideração de valores de despesas médicas que o contribuinte havia lançado; sem, entretanto, informar com clareza quais as despesas que teriam sido objeto de glosa. Tal falta de clareza propicia ofensa ao princípio da ampla defesa, devendo ser declarada a nulidade do lançamento de revisão;

- que deverá ser determinada a invalidação do lançamento de ofício, em razão da inexistência de requisito essencial ao ato de autuação fiscal, relativamente ao termo de início e de encerramento de fiscalização;

### Do Mérito

- que há abusividade das motivações apresentadas pelo Fisco Federal para a desconsideração das deduções do contribuinte. O Impugnante teve que imaginar quais despesas médicas teriam sido desconsideradas, visto que observou-se obscuridade nos fatos aludidos. Após ter sido intimado, o contribuinte apresentou todos os documentos comprobatórios das despesas médicas informadas pelo contribuinte na DIRPF/2005 - recibos emitidos pelos respectivos prestadores de serviço. Com surpresa, o Impugnante recebeu a Notificação de Lançamento onde houve a desconsideração das despesas médicas por ausência de comprovação. Dessa forma não procede a alegação do Fisco, visto que todos os recibos foram apresentados;

- que há abusividade da exigência fiscal em relação à comprovação de efetividade dos pagamentos das despesas médicas. O documento de recibo já é por si só o documento hábil para comprovar que alguém entregou a outrem alguma coisa. Exigir algo mais para a prova do que está sendo descrito no recibo é exigir em certas circunstâncias o impossível. Se a autoridade lançadora estiver exigindo outro documento para comprovar o efetivo pagamento das despesas médicas, se estará diante de uma situação impossível,

visto que os pagamentos foram feitos em espécie. Mostra-se absurda a exigência do Fisco, pois não existe na legislação nenhuma exigência dessa natureza.

- que a devida comprovação dos pagamentos das despesas médicas, dentro do que a lei exige foi apresentada, conforme segue em anexo as cópias. Neste caso caberia ao Fisco o ônus da prova, caso tivesse elementos fáticos legítimos para proceder à desconsideração dos recibos apresentados pelo contribuinte. Dessa forma, o Impugnante requer que se desconsidere a exigência incoerente da autoridade lançadora, julgando improcedente o respectivo lançamento de ofício.

O Impugnante requereu que fosse acolhida a presente impugnação; listando em síntese, todos os seus pedidos e os documentos anexados (fls. 08/09).

A impugnação foi julgada improcedente pela DRJ/REC. A decisão teve a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2004

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Estando o lançamento revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, sem preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal.

PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO CONTRADITÓRIO.

Os procedimentos da autoridade fiscalizadora têm natureza inquisitória não se sujeitando ao contraditório os atos lavrados nesta fase. Somente depois de lavrado o auto de infração e instalado o litígio administrativo é que se pode falar em obediência aos ditames do princípio do contraditório e da ampla defesa.

TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO. AUSÊNCIA. IRRELEVÂNCIA.

O termo que notifica o início da ação fiscal não é condição para a validade do lançamento, prestando-se apenas para demarcar a exclusão da espontaneidade do contribuinte.

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

Apenas são dedutíveis, para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física, as despesas médicas realizadas com o contribuinte ou com os dependentes relacionados na declaração de ajuste anual, que forem comprovadas mediante documentação hábil e idônea.

Cientificado o sujeito passivo em 10/12/2010 (efls. 44), ensejando a interposição de recurso voluntário em 07/01/2011 (efls. 45 e ss.), repisando em grande parte os termos da impugnação.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Marcelo de Sousa Sáteles, Relator.

O recurso foi apresentada tempestivamente, atendendo também aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### **Preliminar de Nulidade**

Dentro do caminhar normativo do contencioso administrativo tributário federal, as hipóteses de nulidade de lançamento fiscal estão enumeradas no artigo 59 do Decreto 70.235/1972, a saber: **(i)** documentos lavrados por pessoa incompetente; **(ii)** despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente; e **(iii)** despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa. E nenhuma dessas hipóteses foram evidenciadas nos autos.

#### **Decreto 70.235/1972:**

Art. 59. **São nulos:**

I - **os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;**

II - os despachos e decisões **proferidos por autoridade incompetente** ou **com preterição do direito de defesa.** (g.n.)

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. **As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo**, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (g.n.)

Ao contrário do alegado pelo Recorrente está demonstrado na Notificação de Lançamento (efls. 14) o que motivou a glosa das despesas médicas, por parte da fiscalização, *in verbis*:

#### **COMPLEMENTAÇÃO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS**

Glosa de R\$ 13.000,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, uma vez que, o contribuinte foi intimado para comprovar os efetivos pagamentos das despesas médicas, porem, não apresentou nenhuma documentação comprobatória do efetivo pagamento, como o simples recibo por si só não autoriza a dedução, mormente quando não há prova efetiva de que os serviços foram prestados e/ou pagos, as referidas despesas foram glosadas.

Constata-se a observância da garantia da ampla defesa ao ter sido devidamente concedida ao notificado oportunidade para apresentar documentos durante a ação fiscal, e ainda, para apresentar sua peça de impugnação/recursos voluntário e produzir elementos probatórios, com vistas a demonstrar a sua razão no litígio. Ou seja, o Recorrente teve garantido todos os seus direitos de defesa, não procedendo, portanto, suas alegações de nulidade dos presentes autos de infração.

Entendo ainda que não assiste razão à Recorrente quanto à alegação de nulidade da notificação de lançamento por suposta afronta ao seu direito de contraditório e ampla defesa, em razão da inexistência de requisito essencial ao ato de lançamento de ofício, relativamente ao Termo de Início e Encerramento de Fiscalização.

Afinal, o Termo de Início e Encerramento de Fiscalização, assim como ocorria com o MPF (mandado de procedimento fiscal), tem a função precípua de comunicar ao sujeito de que ele se encontra sob fiscalização, bem como de seu encerramento. São instrumentos que asseguram maior transparência às relações entre o Fisco.

Todavia, eventuais omissões ou incorreções afligindo os citados documentos instrutórios da fiscalização não tem o condão de culminar na nulidade do lançamento tributário, disciplinado pelo artigo 142 do CTN. Somente na hipótese de o contribuinte provar que a presença do vício ocasionou prejuízo em sua defesa é que eventualmente esses vícios poderão acarretar na nulidade do crédito tributário, conforme estabelece a jurisprudência dominante deste Conselho, da qual destaco as ementas dos Acórdãos n. 2301-004.766, de 12/07/2016, 9303-003.876, de 19/05/2016 e 9101-002.132, de 26/02/2015, respectivamente:

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. DEFICIÊNCIAS. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.**

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) possibilita ao contribuinte certificar-se da autenticidade do termo de início de fiscalização, mediante acesso ao sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Também gera efeitos jurídicos, para fins de aplicação do instituto da denúncia espontânea (art. 138, CTN). Todavia, eventuais omissões ou vícios em sua emissão não acarreta a automática nulidade do lançamento de ofício promovido, se o contribuinte não demonstrar o prejuízo à realização da sua defesa. (...)

**PROCEDIMENTO FISCAL. FALTA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.** O Mandado de Procedimento Fiscal visa o controle administrativo das ações fiscais da RFB, não podendo afastar a vinculação da autoridade tributária à Lei, nos exatos termos do art. 142 do CTN, sob pena de responsabilização funcional. O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, no pleno gozo de suas funções, detém competência exclusiva para o lançamento, não podendo se esquivar do cumprimento do seu dever funcional em função de portaria administrativa e em detrimento das determinações superiores estabelecidas no CTN, por isso que a inexistência de MPF não implica nulidade do lançamento.

**MPF-NULIDADE.**

Não é nulo o lançamento por prorrogação de MPF além do prazo regulamentar, quando não comprovado o prejuízo à defesa do contribuinte. A falta de prorrogação do MPF no prazo correto, por si só, não configura cerceamento do direito de defesa e não se equipara à ausência de MPF.

No mesmo sentido, consolidou-se a jurisprudência deste Conselho, conforme se infere do enunciado da Súmula CARF nº 46: “o lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário”.

Considerando que não há qualquer comprovação de prejuízo à defesa da Recorrente em decorrência de eventuais vícios na emissão do Termo de Início e Encerramento

de Fiscalização, haja vista que ele trouxe aos autos defesa sobre todos os pontos pertinentes ao caso concreto, não há que se falar em cerceamento de defesa.

Ressalte-se ainda que na legislação federal, o inciso I do art. 7º do decreto 70.235/72 estabelece que "o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto", tal com o ocorreu no presente processo, sem exigir qualquer outra formalidade.

Atende também plenamente os requisitos do art. 142 do CTN, na identificação do contribuinte e descrição da natureza do imposto que está sendo exigido.

Por fim, alega ainda que a decisão de origem teria sido omissa no que diz respeito à alegação de que os pagamentos foram feitos em moeda corrente – espécie – sendo impossível apresentar outros documentos que comprovassem os pagamentos dos serviços contratados, além dos recibos emitidos pelos prestadores de serviços, neste ponto, entendo tratar-se de questão de mérito, que será enfrentado no momento oportuno.

Destarte, considero formalmente válido o trabalho fiscal, assim como devidamente motivada a decisão recorrida, não podendo ser atribuída a ela qualquer vício que redunde na sua nulidade.

Desse modo, rejeito as preliminares de nulidade do lançamento.

## **Do Mérito**

Antes de se passar à análise dos documentos referentes a despesas médicas anexados à defesa, veja-se o disposto na Lei n. 9.250, de 26 dezembro de 1995, acerca das deduções permitidas 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;

(...)

Complementando a necessidade dessa comprovação, o Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, em seu art. 73, dispõe que (a) as deduções estão sujeitas à comprovação e (b) deduções exageradas poderão ser glosadas inclusive sem audiência do contribuinte, conforme a seguir reproduzido:

Art.73. Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei n.º 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 n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

Conforme se depreende do dispositivo supracitado e do art. 8º da Lei n.º 9250, de 26/12/1995, cabe ao beneficiário dos recibos e/ou das deduções provar que realmente efetuou o pagamento no valor constante no comprovante e/ou no valor pleiteado como despesa, bem assim a época em que o serviço foi prestado, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

Em princípio, admite-se como prova idônea de pagamentos; os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Entretanto, existindo dúvida quanto á idoneidade do documento por parte do Fisco, pode este solicitar provas não só dos pagamentos, mediante cópia de cheques nominativos, recibos de depósito e de extratos bancários, mas também dos serviços prestados pelos profissionais, por meio de relatórios médicos, acompanhados de documentos que comprovem os serviços médios prestados à época, tais como: odontogramas, fichas de acompanhamento, laudos médicos, exames, prescrições médicas e etc.

A Autoridade Fiscal solicitou ao contribuinte a comprovação do efetivo pagamento), que corresponde ao primeiro requisito legal para a aceitação de uma dedução de despesa médica, bem como a efetividade dos serviços prestados. Ocorre que o contribuinte não fez prova do pagamento tanto durante a ação fiscal, quanto na fase impugnatória ou, ainda, em recurso voluntário, alegando apenas que todas as despesas médicas haviam sido efetuadas em espécie.

No tocante à comprovação da efetividade do pagamento dos serviços, também não é suficiente a simples alegação de que os mesmos foram feitos em dinheiro. Não é este o meio usual de pagamento adotado pelas pessoas, considerando-se os valores dos recibos, os quais, em uma situação de normalidade, seriam pagos por meio de cheques bancários nominais, cartões de crédito, transferências eletrônicas bancárias, e similares. Não obstante, para corroborar tal circunstancia, poderiam ter sido apresentados seus extratos bancários, os quais demonstrassem vinculação entre sua movimentação bancária e suas despesas médicas, como por exemplo saques de valores em datas compatíveis com as consignadas nos recibos, o que não foi feito nem durante a fiscalização nem na fase recursal.

Como se verifica, a lei concede á autoridade fiscal liberdade na determinação das provas que entende necessárias para a comprovação. Por outro lado, sendo ônus do declarante a comprovação do direito às deduções utilizadas na declaração de ajuste anual, cabe a ele, em seu interesse, produzir tais provas.

O contribuinte anexa em sua defesa apenas os recibos médicos dos profissionais, não demonstrando nos autos um único comprovante do pagamento aos profissionais glosados em sua DIRPF.

Assim, diante do conjunto de fatos verificados nos autos - a ausência de documentos que demonstrassem a efetiva transmissão dos valores que deveriam ter sido pagos pelos serviços, a expressividade das despesas, o fato de que o autuado não conseguiu comprovar os desembolsos representativos dos pagamentos pela execução da prestação dos tais serviços nem que estes foram efetivamente prestados (odontogramas, fichas de acompanhamento, laudos médicos, exames, prescrições médicas e etc), não há como firmar convicção acerca da idoneidade dos documentos apresentados, pairando dúvidas, que, como se viu acima, caberia ao contribuinte dirimir, apresentando documentos comprobatórios do efetivo pagamento e da efetiva prestação de serviços, o que não foi feito nem durante a fiscalização nem na fase impugnatória/recursal.

É pertinente aqui transcrever o disposto no artigo 29 do Decreto nº 70.235/72:

**“Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”** (grifei).

Na situação presente e conforme análise da documentação trazida aos autos, não houve o convencimento de que as despesas médicas ocorreram na forma e valores alegados pelo contribuinte. A glosa deve ser mantida.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo de Sousa Sáteles