



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.726640/2011-11
ACÓRDÃO	2002-008.701 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IVANIRA MARIA PARANHOS ARENA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2010

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há como acatar a tese de nulidade do lançamento.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS.

Podem ser deduzidas na declaração de ajuste anual as despesas médicas, com o titular e dependentes, que preencham os requisitos previstos na legislação de regência e estejam devidamente comprovadas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral, Henrique Perlatto Moura, Joao Mauricio Vital, Ricardo Chiavegatto de Lima, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Contra a contribuinte foi lavrada notificação relativa ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, ano-calendário 2009, para apurar imposto suplementar de R\$7.193,78, acrescido de multa de ofício de 75% e juros legais.

De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal foram apuradas as seguintes infrações: omissão de rendimentos do trabalho no valor de R\$681,19, dedução indevida de despesas médicas no valor de R\$24.344,00, dedução indevida de previdência privada e FAPI no valor de R\$1.134,00.

A contribuinte em 17/08/2011 não concorda com o lançamento alegando em síntese que a notificação deveria ser considerada nula por ausência de fundamentação do lançamento, menciona que não houve evidente intuito de fraude, cita jurisprudência e doutrinadores. Quanto à glosa de despesa médicas apresenta declarações dos profissionais .Ao final, protesta por juntada posterior de documentos pela oitiva dos profissionais médicos para fins de que forneçam todas as informações e/ou documentos relacionados aos tratamentos realizados. No intuito de suprir as exigências fiscais anexa diversos documentos.

O Acórdão de improcedência foi prolatado com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2010 NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há como acatar a tese de nulidade do lançamento.

DILIGÊNCIA.PERÍCIA Indefere-se o pedido de diligência (ou perícia) quando a sua realização revele-se prescindível ou desnecessária para a formação da convicção da autoridade julgadora.

PRODUÇÃO DE PROVAS A QUALQUER TEMPO. DIREITO A SER EXERCIDO.

O direito a produção de provas após a impugnação é garantido ao contribuinte, ficando ao seu arbítrio o exercício do mesmo dentro dos limites e condições impostas em lei.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS.

Decisões administrativas não vinculam o entendimento da 1ª instância do julgamento administrativo-tributário, não estendendo seus efeitos ao presente processo.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS Os rendimentos tributáveis sujeitos ao ajuste anual que não foram declarados pelo Contribuinte devem ser objeto de lançamento de ofício.

DEDUÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO À PREVIDÊNCIA PRIVADA E FAPI.

Apenas podem ser deduzidas as contribuições à previdência privada e Fapi relativas ao ano-calendário em questão, devidamente comprovadas por documentos hábeis.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS.

Podem ser deduzidas na declaração de ajuste anual as despesas médicas, com o titular e dependentes, que preencham os requisitos previstos na legislação de regência e estejam devidamente comprovadas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 06/08/2015, o sujeito passivo interpôs, em 28/08/2015, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) cabe à autoridade fiscal comprovar que os documentos apresentados não são válidos ou a ocorrência da infração tributária
 - b) os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento
 - c) a multa aplicada é indevida em razão de não estar comprovado dolo, fraude ou simulação.
 - d) nulidade do lançamento por falta de fundamento.
- É o relatório.

VOTO

Conselheiro **André Barros de Moura**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

O litígio recai sobre a dedução indevida de despesas médicas.

Tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento

Interno do CARF (RICARF/2023), reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

A interessada alega nulidade do ato administrativo por falta de fundamentação legal para a glosa de despesas médicas. Menciona que o fiscal não identificou as formalidades legais que foram descumpridas pela apresentação dos recibos médicos.

Não merece guarida o argumento da impugnante haja vista que o enquadramento legal está mencionado à fl. 61. A descrição dos fatos descreve exaustivamente o motivo da glosa. Tendo inclusive mencionado que a contribuinte não comprovou a efetividade do pagamento.

Há de se constatar que todos os requisitos previstos no art. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da sua lavratura, a saber:

Art.10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado; II - o local, a data e a hora da lavratura; III - a descrição do fato; IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias; VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado; II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação; III - a disposição legal infringida, se for o caso; IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

No tocante aos aspectos relativos a nulidade dos atos que compõem o processo fiscal, destaque-se o estabelecido pelo artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

“Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II – os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.” Verifica-se, pelo exame do processo, que não ocorreram os pressupostos supracitados, uma vez que a notificação foi lavrada por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil - servidor competente para efetuar o lançamento -, perfeitamente identificado pelo nome, matrícula.

A atuada, por outro lado, tomou ciência da notificação, exercendo amplamente o seu direito de defesa, conforme impugnação recebida e conhecida.

Ainda quanto à alegação de cerceamento do direito de defesa, deve ser ressaltado que a primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos visando demonstrar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias relativas à exigência. Os destinatários desses elementos de convencimento são o contribuinte - que pode reconhecer o seu débito, recolhendo-o -, ou o julgador administrativo, no caso de ser apresentada impugnação ao lançamento.

Na fase oficiosa, portanto, a Fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. Na realidade, nessa fase o Fisco submete-se à regra geral do ônus da prova prevista no Processo Civil – que serve como fonte subsidiária ao processo administrativo fiscal. Incumbe ao Fisco, como autor, o ônus de provar os fatos constitutivos do seu direito. Ou seja, como já ressaltado, cabe à autoridade fazendária provar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias necessárias à constituição do crédito tributário. Se a fiscalização não se desincumbe a contento de sua tarefa, não se extrai daí qualquer problema de ordem processual, mas apenas insuficiência de provas contra o sujeito passivo. E a suficiência ou não das provas, desde que estas não sejam obtidas de forma ilícita, é questão relacionada ao próprio mérito do lançamento.

A fase processual – contenciosa – da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva do lançamento (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972) e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração. À litigância e consequente solução desse conflito é que se aplicam as garantias constitucionais da observância do contraditório e da ampla defesa, não havendo que se falar em cerceamento de direito de defesa durante o curso da ação fiscal.

Os princípios do contraditório e da ampla defesa estão garantidos aos litigantes, tanto no processo administrativo, quanto no judicial. No processo administrativo, o litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal, por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento.

Logo, antes da impugnação, não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito de ofício, pelo Fisco. Portanto, inexistente processo, assim entendido como meio para solução de litígios, haja vista ainda não haver litígio. A pretensão da Fazenda ainda não se concretizou. Logo, não há que se falar em preterição ao direito de defesa no transcurso da ação fiscal.

Rechaça-se a nulidade argüida.

Citações doutrinárias, decisões administrativas e judiciais A impugnante faz menção a entendimentos doutrinários, decisões administrativas e judiciais no intuito que elas corroborem os seus argumentos de defesa.

Inicialmente, cabe deixar em relevo que, em regra, as decisões administrativas e judiciais estão adstritas às partes do litígio e não são extensíveis a todos.

Relativamente aos julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, de acordo com o art. 100, II, do CTN, tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Por conseguinte, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, visto que somente se aplicam à questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Assim determina o inciso II do art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos :(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa.(grifou-se)

A outra hipótese de vinculação de decisões administrativas, não ocorrida nos autos, é a aprovação de súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) por ato do Ministro de Estado da Fazenda, nos termos do art. 75 da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

No que tange às decisões judiciais, releva destacar que apenas as súmulas vinculantes, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 102, § 2º, da Constituição Federal, e as decisões judiciais em que o contribuinte configure como parte vinculam a Administração Pública em seus julgados.

Assim, dada a ausência de tais determinações, as decisões judiciais e administrativas colacionadas pelo contribuinte são inaplicáveis ao caso em tela.

Quanto às citações doutrinárias, deve ser esclarecido que não compete ao Órgão Julgador Administrativo apreciar alegações mediante juízos subjetivos, como as doutrinas trazidas ao processo pelo sujeito passivo, uma vez que a atividade administrativa deve ser exercida de forma plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

Feitas essas considerações passa-se a análise do litígio.

A impugnante menciona que não houve a caracterização do evidente intuito de fraude.

O que se considera infração tributária é qualquer ação ou omissão, voluntária ou involuntária, praticada pelo sujeito passivo contra a legislação tributária.

Estabelece o art.136 do CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

No direito tributário, via de regra, a responsabilidade por infrações à legislação fiscal existirá tenha ou não o sujeito passivo intenção de prejudicar o Fisco. Optou o CTN, em princípio, pela teoria da objetividade da infração fiscal, não importando, para a punição do infrator, o elemento subjetivo do ilícito, isto é, se houve dolo ou culpa na prática do ato.

Ainda que o fiscal não tenha caracterizado como fraude, a legislação é clara ao exigir que todas as deduções devem ser comprovadas por meio de recibos ou por outros meios de provas, quando for necessário, como o caso em comentos.

Por sua vez, o §1º do art. 73, determina o RIR/1999 (Decreto nº 3.000/1999) que:

“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).

(...) (grifei)” Quanto às infrações relativas à omissão de rendimentos e dedução indevida de previdência privada não foram juntados quaisquer documentos para rechaçar o lançamento.Sendo assim há que se manter o feito fiscal.

Passa-se à análise da dedução indevida de despesas médicas no montante de R\$24.344,00.

O tema da dedução tributária dos gastos incorridos com despesas médicas é tratado pelo art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, in verbis:

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;

(...)

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza; 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; IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro; V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

Assim, o sujeito passivo está obrigado a comprovar, de forma inequívoca e mediante documentação hábil e idônea, a realização de todas as deduções informadas em sua Declaração de Ajuste Anual, conforme preceitua a legislação aplicável.

A fiscalização glosou as despesas médicas por não ter sido demonstrado o efetivo pagamento, tendo intimado a interessada conforme fls. 31 e 33 .

Ressalte-se que havendo questionamento da autoridade fiscal, torna-se necessária a comprovação da efetiva prestação do serviço e do pagamento/desembolso correspondente, não bastando, para utilizar as deduções com despesas médicas, a apresentação de simples recibos ou declarações. A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o impugnante a obrigação de comprovar e justificar as deduções, o que significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Assim, é necessário que os documentos comprobatórios das despesas médicas demonstrem detalhadamente quem são as pessoas que receberam o tratamento de saúde a descrição dos serviços prestados, para que seja possível identificar se estão enquadrados naqueles previstos no citado artigo 8º, e a comprovação do efetivo desembolso, para que se verifique se o pagamento ocorreu dentro do ano-calendário correspondente.

No mais, é regra geral no Direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caberá a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para a contribuinte, transfere para a impugnante a obrigação de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, sofre as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, não bastando a disponibilidade de simples recibos ou declaração dos profissionais que teriam supostamente prestado os serviços. As deduções submetem-se a duas condições objetivas: efetividade da prestação do serviço e onerosidade. A ausência de um desses requisitos impede a fruição do benefício fiscal.

Nesse sentido, cabe esclarecer que os recibos e as declarações, porquanto manifestações unilaterais, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos, sejam pagamentos, sejam os serviços. Quando muito, podem instrumentalizar uma discussão de direito entre as partes, circunscrita a essa relação privada, não tendo eficácia plena perante terceiros, mormente a Fazenda Pública e, ainda mais, quando se pretende, como no caso, modificar a base de cálculo de tributo.

A contribuinte apresentou os recibos de fls.36 a 44 e declarações de fls.45 a 47.

As documentações apresentadas referem-se a três profissionais:

EDNA CARLA FERREIRA

TACIO FERREIRA

JULIANA BOMPASTOR

Da análise dos recibos e da declaração referente à profissional Edna, verifica-se que não contém o endereço profissional de sua emitente e a quem foi prestado o serviço de acompanhamento “fonoaudiológico”.

Quanto à declaração de fl.45, na qual há menção de que o pagamento foi efetuado em espécie, também verifica-se que não contém o endereço da profissional, nem seu carimbo e tampouco menciona a quem foi prestado o serviço.

Da análise do recibo e da declaração sem data e sem carimbo do profissional (pagamento em espécie) referente a Tácio Ferreira verifica-se que não contém o endereço do profissional. Ademais o valor mencionado por extenso é diferente dos algarismos ali escritos.

Quanto à profissional Juliana foram apresentados os recibos de fls. 43 e 44 que não contém o endereço da profissional . A declaração (pagamento em espécie) de fl. 46, também não contém o endereço da profissional nem o carimbo.

Conclui-se, assim, que, diante de todos os documentos anexados ao processo , é de se ratificar o trabalho da fiscalização pois não restou comprovado o efetivo pagamento das despesas médicas glosadas e tampouco os recibos apresentados ao possuem os requisitos formais, nos valores de R\$ 4000,00 (Edna Carla)); R\$ 11.1100,00(Tacio Ferreira) e R\$ 5.000,00 (Juliana Bompastor).

Cabe repisar que de acordo com o art. do art. 73, determina o RIR/1999 (Decreto nº 3.000/1999) que “ todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou

justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, §3º).

Por pertinente, vale observar que o Código Civil quando estabelece os requisitos básicos, por exemplo, para que um documento seja considerado prova de quitação, o faz tendo em vista a oposição deste documento em relação aos seus signatários, não em relação à Administração Pública. Aliás, a presunção de veracidade, como estatui o art. 219 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), opera-se somente em relação aos participantes do ato:

“Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.” A presunção de veracidade não alcança terceiros, entre os quais o sujeito ativo da obrigação tributária, que mantém uma relação jurídica distinta e completamente independente daquela entre os signatários.

Portanto, revela-se equivocado o entendimento de que apenas os recibos e declarações seriam suficientes e hábeis para comprovação dos pagamentos e lisura das deduções pleiteadas.

Ressalte-se que não foram apresentadas cópias de extratos, docs que pudessem comprovar a transferência de numerário para os profissionais.

Além disso não foram trazidos exames complementares, prescrições médicas que pudessem comprovar a efetividade do tratamento.

Quanto às outras despesas médicas glosadas a interessada não trouxe aos autos qualquer documentação para afastar a glosa efetuada.

Portanto, mantido o trabalho do fisco.

Quanto ao pedido da interessada em posterior junta de provas e oitiva dos profissionais médicos cabe esclarecer que diligências ou perícias adicionais são desnecessárias, pois se encontram presentes circunstâncias fáticas das infrações à legislação tributária suficientemente caracterizadas e legalmente tipificadas na peça de autuação.

As provas acostadas nos autos reputam-se aptas a formar a convicção do julgador, assim, diligências ou perícias apenas procrastinariam a solução do contencioso, fato incompatível com o ideal de celeridade processual e segurança jurídica. Neste sentido, dispõe o artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícia, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis, ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993)

No que se refere a oitiva dos profissionais, cumpre informar que tal pedido não possui previsão no âmbito da legislação processual tributária, já que, contrario sensu, o dispositivo legal regulador da matéria no que toca à defesa, apenas prevê

a manifestação do contribuinte por escrito, nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235/72, “in verbis”:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar provimento.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura