



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

**Processo n°** 10640.002505/2008-92  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-007.266 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de maio de 2019  
**Matéria** IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA  
**Recorrente** LUIZ ANTONIO COSTA PINTO DE SIQUEIRA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

DESPESAS MÉDICAS. PROVA EFETIVO DESEMBOLSO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte fazer prova de fatos modificativos ou extintivos do lançamento questionado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Caracterizado o intuito doloso do contribuinte de obter benefícios fiscais por meio da inserção de elementos inexatos em declaração de rendimentos é aplicável a multa de ofício qualificada de 150%.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Thiago Duca Amoni, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior, que deram provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira- Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Sergio da Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Gregório Rechmann Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci, Luís Henrique Dias Lima, Maurício Nogueira Righetti, Paulo Sergio da Silva, Renata Toratti Cassini e Thiago Duca Amon (suplente convocado).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 156) pelo qual o recorrente se indis põe contra decisão em que a autoridade de piso que considerou improcedente impugnação apresentada contra lançamento de IRPF, no valor de R\$ 8.030,00 (acrescidos de juros e multa), incidente sobre glosa de dedução indevida de despesas médicas, declaradas nas DIRPF dos exercícios de 2004 a 2007.

Consta da decisão recorrida o seguinte resumo sobre as alegações apresentadas à autoridade de piso:

Na descrição dos fatos, à fl. 3, complementada pelo Termo de Verificação Fiscal de fls. 13/18, a Fiscalização apontou que o interessado pleiteou indevidamente deduções a título de despesas médicas nos valores de R\$ 6.000,00, R\$ 10.300,00, R\$ 8.700,00 e R\$ 4.200,00, respectivamente, para os anos-calendário 2003, 2004, 2005 e 2006.

O detalhamento da ação desenvolvida consta do referido Termo, sendo que nesse, à fl. 14, a autoridade lançadora expressou que:

*“O contribuinte utilizou despesa médica por meio de valor declarado, sem a efetiva comprovação de pagamento e prestação de serviços psicológicos, dito como pago a FLAVIA AMÉLIA RIBEIRO, via emissão de recibos no final de cada mês, de fevereiro a outubro em 2003, janeiro a dezembro em 2004, janeiro a dezembro em 2005 e janeiro a outubro em 2006, cujo valor utilizado nas DIRPF totalizou R\$ 29.200,00, acima demonstrado, o qual está sendo glosado, conforme consta do relatório, que abaixo reproduzimos e que faz parte integrante do presente Termo de Verificação Fiscal: ...” (negritos e sublinhado do original)*

Na espécie, fora desenvolvida ação fiscal direcionada a diversos contribuintes que deduziram despesas médicas pretensamente realizadas com a indigitada profissional. Do citado relatório (fl. 16), pode-se extrair:

*“Consideramos o Relatório comum a todos os contribuintes detentores de documentos e que apresentaram recibos, que em resumo, configura irregularidade para utilização do imposto apurado ou restituições indevidas, que será objeto de glosa, com aplicação de multa qualificada, artigo 959, inciso I do RIR, aprovado pelo Decreto 3.000/99, art. 44, inciso II, da Lei 9.430/96, e de acordo com a redação da MP n. 303/2006, cujo procedimento em tese configura crime contra a ordem tributária, nos termos dos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/1990,*

*com a conseqüente formalização da Representação Fiscal para Fins Penais, nos termos do Decreto n. 2.730/1998 e Portaria SRF 326/2005.”*

A par disso, ocorreram a aplicação da multa de 150% e a **representação fiscal para fins penais**, constante da peça exordial do processo n. 10640.002506/2008-37.

O sujeito passivo, por intermédio de procurador habilitado (instrumento de fl. 79), apresentou a impugnação de fls. 73/77, na qual, em síntese, teceu as seguintes alegações:

1 – em preliminar, suscitou a nulidade do processo, em razão da ausência de concessão ao contribuinte do direito ao contraditório e à ampla defesa, nos termos do art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal/1988, porquanto, foram cumpridas, integralmente, as solicitações requeridas pela Fiscalização;

2 – no mérito, o interessado insurge-se pela desconsideração dos pagamentos efetuados à Flavia Amélia Ribeiro, uma vez que esses se deram estritamente como preconiza o Código Civil, mormente no que tange aos arts. 320 e 324; ademais, as despesas em questão foram deduzidas de acordo com o que autoriza o art. 80 do RIR/1999;

3 – em continuidade, o impugnante aduz que o Auditor Fiscal não demonstrou nenhuma das hipóteses que autorizam a glosa efetuada, já que não restou comprovado serem exageradas ou incabíveis as despesas em foco, não se aplicando o § 1º do art. 73 do RIR/1999;

4 – quanto à indicação do tratamento, o próprio impugnante, por ser médico, tem pleno conhecimento científico e consciência dos tratamentos que deve se submeter, sendo certo, também, que qualquer leigo pode pleitear, voluntariamente, tratamento psicológico.

Para amparo de suas alegações, o autuado fez anexar os elementos de fls. 78/139.

Ao analisar o caso, em 05.09.2008 (fls 144), entendendo a autoridade de piso que: 1) não há nos autos a configuração de qualquer fato que enseje nulidade do lançamento e 2) que o contribuinte não demonstrou a efetiva ocorrência das despesas médicas; decidiu pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito lançado.

Irresignado, o contribuinte apresentou o recurso voluntário reforçando a ocorrência das despesas médicas declaradas, acompanhado de um novo documento, a fim de demonstrar o pagamento das despesas declaradas (fls 164).

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Paulo Sergio da Silva, Relator.

## **Da admissibilidade**

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos legais para sua admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

### **Das despesas médicas**

Trata-se de recurso meramente procrastinatório, pelo qual o contribuinte reitera as alegações da impugnação. Assim, por entender que deve ser aplicado neste voto o mesmo juízo adotado pela autoridade de piso, com fulcro no rt. 57, §3º, RICarf, colaciona-se excerto da decisão recorrida, tratando da matéria:

Vestibularmente, é de se firmar não haver no auto de infração qualquer vício que exclua do interessado o seu direito ao contraditório e à ampla defesa; porquanto há clara compreensão de que o início desse exercício, no âmbito da administração tributária, dá-se justamente após a regular intimação do lançamento ao sujeito passivo, nos termos prescritos no Decreto n. 70.235/1972, que rege o processo administrativo fiscal. Dessa forma, ao apresentar a impugnação, de acordo com o art. 14 do citado Decreto, o autuado instaura a fase litigiosa do procedimento.

À luz do exposto, não há que se falar em cerceamento ao contraditório ou ao direito de defesa em momento anterior ao lançamento, porquanto, no molde do sistema acusatório, só se opera o litígio no processo administrativo quando da contestação à exação, expressa, conforme o caso em tela, pelo auto de infração.

O crédito tributário foi constituído, nos termos previstos nos art. 142 do CTN, e, de acordo com o art. 151, III, também do CTN, encontra-se com a sua exigibilidade suspensa devido à impugnação oferecida, o que demonstra, de forma cabal, o estabelecimento do contraditório.

Cita-se, em face da discussão provocada, o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72:

*"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá 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 trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula."*

E, no cotejo dessas determinações que norteiam a lavratura do auto de infração, instrumentalizado às fls. 2/12, observa este relator que todos os itens foram cumpridos.

Quanto à nulidade argüida, vale mencionar que o art. 59 do indigitado Decreto, em seu inciso II, abaixo reproduzido, expressa que os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa são determinados como nulos. Subentende-se, então, que o lançamento não se enquadra entre as hipóteses previstas na legislação, porquanto se observa: a plena competência do agente autuante para o mister; e o estabelecimento do direito de defesa em razão da exação só após regularmente constituída.

*"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.*

*(...)*

*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."*

Diante dos dispositivos transcritos e dos elementos constantes dos autos, infiro escoreita a forma do lançamento, já que:

1 – atendidos todos os requisitos estampados no citado art. 10;

2 – a narrativa do sujeito passivo não se coaduna com as condições estabelecidas no art. 59, sendo sem fundamento a propositura de **nulidade do lançamento**, pois não houve atos e termos lavrados por pessoa incompetente (inciso I);

3 – só se observa a possibilidade de cerceamento do direito de defesa (parte final do inciso II daquele artigo), quanto a despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente, o que não se deu no caso concreto;

4 – demonstrou o autuado plena compreensão dos fatos que levaram a fiscalização a realizar o lançamento.

Não se vislumbra, pois, qualquer hipótese de nulidade do lançamento.

Em relação à dedução, de despesas médicas, vale reproduzir o artigo 80 do RIR/1999:

*"Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os 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 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea 'a').*

*§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):*

*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 Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ 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; (...)"*

E, mais, segundo o art. 73, do RIR/1999, *todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).*

Citou o contribuinte o § 1º do aludido artigo, que dispõe:

*"§ 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. 5.844, de 1943, art. 11, § 4º)."*

Nota-se daí claro equívoco do impugnante, já que as hipóteses estabelecidas permitem a glosa de deduções "*sem a audiência do contribuinte*". Na situação em exame, o interessado fora intimado a prestar esclarecimentos, conforme fl. 19 (ano-calendário de 2003 e 2004) e fl. 20 (anos-calendário 2005 e 2006):

*"1 – Recibos ou notas fiscais (originais ou cópias autenticadas) relativos aos valores declarados como pagos a título de: a) despesas médicas (com médicos, dentistas e outros profissionais da área de saúde, bem como com planos de saúde, hospitais e clínicas); b) despesas com instrução.*

*2 – Comprovações de indicação de tratamento, fichas 'médicas' ou outro meio que comprove a efetividade da prestação do serviço recebido.*

*3 – Cópias de cheques, ordens bancárias, recibos de depósitos ou outros meios que evidenciem a efetividade da realização das despesas médicas declaradas."*

E que, não se deu, de acordo com o relatado pela Fiscalização, o atendimento ao demandado pelos numerais "2" e "3" acima, no concernente à dedução de despesas médicas, o que ensejou a lavratura do auto de infração. A comprovação requerida encontra escopo no já mencionado "caput" do art. 73 do RIR/1999, aplicável à espécie.

Na presente lide, o autuado aduziu que a psicóloga Flavia Amélia Ribeiro prestou-lhe serviços de atendimento psicológico, conforme recibos e declaração apresentados.

O volume das deduções de despesas médicas apresentadas por diversos contribuintes, às fls. 64/68, identificado pela Fiscalização como vinculado à citada profissional, revelou importâncias de magnitudes significativas, consistentes nas montas de R\$ 206.282,00; R\$ 306.707,00; R\$ 358.460,00; R\$ 305.760,00, referentes, respectivamente, aos anos-calendário de 2003 a 2006.

A ausência de verossimilhança para a ocorrência da prestação de serviços e dos correspondentes valores, estampados em recibos, determinou a consideração de que esses só seriam validados por provas adicionais, sobretudo mediante a demonstração dos efetivos pagamentos.

A garantia constitucional firmada no art. 5º, II, atinente à legalidade, não exime o contribuinte de apresentar prova do efetivo pagamento, em face do já citado art. 73 do RIR/1999, cuja base legal está assentada no art. 11, § 3º, do Decreto-Lei n. 5.844/1943, porquanto a situação em concreto colocou em xeque os recibos emitidos pela indigitada profissional.

Afasta-se qualquer valia, então, ao mero argumento, tanto da emissora dos recibos quanto do contribuinte que deles pretendeu se beneficiar, que os valores envolvidos foram satisfeitos em espécie.

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.

Os dispositivos atinentes ao Código Civil/2002, sobretudo os do objeto do pagamento e sua prova (arts. 320 a 324), referem-se às relações credor-devedor, fazendo comprovação entre esses, não se podendo estender os seus efeitos à Fazenda Pública; máxime pela clara evidência de ilicitude.

Não procurou o contribuinte, à luz do que lhe fora requerido pela autoridade fiscal, demonstrar os pagamentos, mediante a apresentação de microfilmagem de cheques, ordens bancárias, documentos de transferências, extratos bancários para observação de saques com valores e datas coincidentes com as pretensas importâncias, e outros.

Dessa forma, resta a este julgador a plena convicção de que os valores utilizados como dedução de despesas médicas em relação à citada profissional eram indevidos, tal qual firmado pela Fiscalização.

Cabe aqui ressaltar uma noção básica da teoria da prova no âmbito administrativo. Na busca da verdade material, o julgador forma seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

O julgador administrativo não está adstrito a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo firmar sua convicção a partir do cotejo de elementos de variada ordem - desde que estejam esses, por óbvio, devidamente juntados ao processo.

Assim é no processo administrativo fiscal, porque nesta seara, a comprovação fática do ilícito raramente é passível de ser produzida por uma prova única, isolada. No âmbito dos ilícitos de ordem tributária dificilmente ter-se-á um documento que ateste, isolada e inequivocamente, a prática de tais ilícitos; a prova única, aliás, só seria possível, praticamente, a partir de uma confissão expressa do infrator, circunstância que dificilmente se terá, por mais evidentes que sejam os fatos.

É que, na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam ilidir a imputação da irregularidade e, se a comprovação é possível e o interessado não a faz - porque não pode ou porque não quer -, é lícito concluir que tais operações não ocorreram de fato, tendo sido registradas unicamente com o fito de reduzir indevidamente a base de cálculo tributável.

Vale destacar que, segundo os arts. 15 e 16, III, e § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação conferida pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993 e pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 1997, cabe ao interessado instruir a impugnação com os documentos em que se fundamentar.

Especificamente em relação à declaração da profissional de psicologia, juntada com este recurso voluntário (fls 164), tal documento não têm o condão de provar as despesas declaradas, pois caberia ao contribuinte juntar aos autos os comprovantes de efetivo pagamento (por exemplo, de extrato bancário, cópia de cheque ou boleto de cartão de crédito) onde constassem os exatos valores das despesas médicas questionadas, conforme exigido pela autoridade lançadora, o que não foi realizado.

Ademais, conforme consta dos autos, o contribuinte apresentou comprovante de pagamento de serviço psicológico imitado de profissional que confessadamente emitiu tais documentos sem o devido substrato fático (Flávia Amélia Ribeiro), sendo por isso considerados inidôneos (fls 60).

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por **CONHECER** do recurso voluntário apresentado e , no mérito, **NEGAR PROVIMENTO**, mantendo o crédito tributário discutido.

*Assinado digitalmente*

Paulo Sergio da Silva – Relator