



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.007881/2008-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2002-007.879 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 24 de agosto de 2023
Recorrente ARANY KOEHLER
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

MANUTENÇÃO DECISÃO DRJ - RÉPLICA DAS RAZÕES
IMPUGNATÓRIAS - APLICAÇÃO DO RICARF

O contribuinte não apresenta qualquer fundamento novo em seu recurso, nem sequer carrega aos autos qualquer prova documental que corrobore com as suas alegações e que seja capaz de afastar a autuação, motivo pelo qual adoto as razões da decisão de piso, conforme artigo 57, §3º do RICARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa, que lhe dava provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo de Sousa Sateles - Presidente e Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Freitas de Souza Costa, Thiago Alvares Feital, 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:

Trata o presente processo de Notificação de Lançamento de fls. 05 a 11, referente ao exercício de 2004, que exige R\$ 6.983,12 de imposto suplementar, com multa de ofício e juros de mora, em decorrência da glosa, por falta de comprovação, das seguintes deduções declaradas: R\$ 1.272,00 de dependentes, R\$ 20.380,70 de despesas médicas e R\$ 3.740,48 de contribuição à previdência privada.

Consta do lançamento que o contribuinte não teria atendido à intimação para apresentar documentos.

Cientificado do lançamento por via postal em 21/05/2008, conforme cópia de AR de fl. 31, o contribuinte apresentou, em 09/06/2008, a impugnação de fls. 03 e 04, acompanhada dos documentos de fls. 05 a 26, acatada como tempestiva pelo órgão de origem – fl. 32.

Alega estar apresentado os comprovantes das despesas glosadas.

Finaliza solicitando o cancelamento do débito fiscal reclamado.

À fl. 33, o processo foi encaminhado à Delegacia da Receita Federal do Brasil para cumprimento do disposto na Portaria MF nº 441 de 2010 e na Instrução Normativa RFB nº 1.061 de 2010.

Após vários encaminhamentos administrativos, em 28/02/2012, foram lavrados o Termo Circunstanciado de fl. 70 e o Despacho Decisório de fl. 71, que mantiveram R\$ 17.512,50 de glosa das despesas médicas sob a justificativa de que não foi comprovado o efetivo desembolso. O valor da exigência foi alterado para R\$ 4.815,94 de imposto suplementar, com multa de ofício de 75% e juros de mora.

Anteriormente ao Termo Circunstanciado de fl. 70 e o Despacho Decisório de fl. 71, em 29/04/2011 – fls. 42 a 67, o autuado apresentou manifestação onde suscita nulidade por falta de fundamentação e ratifica o pedido de improcedência do lançamento, citando dispositivos legais e jurisprudência que acobertariam as deduções glosadas, além de juntar novamente cópia dos documentos já encaminhados anteriormente.

Cientificado do Termo Circunstanciado de fl. 70 e do Despacho Decisório de fl. 71, por via postal, em 12/03/2012 - fls. 73 e 75, o interessado não se manifestou – fl. 76.

Como não constava dos autos que o contribuinte tivesse sido intimado a comprovar o desembolso das despesas médicas, o processo foi devolvido para que a unidade lançadora efetuasse a intimação ou acostasse a prova de que foi efetuada, fl. 79.

Ao ser intimado a comprovar o efetivo desembolso das despesas médicas glosadas, fls. 82 e 83, o contribuinte apresentou a manifestação de fls. 85 e 86, acompanhada dos documentos de fls. 87 a 112, onde:

- relaciona os cheques que teriam sido utilizados nos pagamentos à Lenzi Clínica Médica e a Oftalmologistas Associados Paraná S/C, afirmando estar acostando cópia do extrato bancário com as respectivas compensações;
- traz cópias das faturas e comprovantes de pagamentos à Irmandade Santa Casa de Misericórdia;
- alega que os pagamentos aos profissionais André Luis Aguiar, Fernanda Lange Galab e Cristiane Onofre Montemezzo foram efetuados em espécie.

A decisão de piso julgou a impugnação procedente em parte, mantendo parcialmente o crédito tributário apurado, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DEDUÇÕES. ÔNUS DA PROVA.

Havendo dúvidas quanto à regularidade das deduções, o ônus probatório recai sobre o sujeito passivo.

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual está condicionada à existência de previsão legal e à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados com o

tratamento do contribuinte e/ou de seus dependentes, podendo ser exigida a demonstração do efetivo pagamento e prestação do serviço.

Cientificado da decisão de primeira instância em 15/10/2013, o sujeito passivo interpôs, em 12/11/2013, Recurso Voluntário, alegando em apertada síntese, que:

- a) o recurso voluntário é tempestivo, conforme documentos juntados aos autos
 - b) os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento
 - c) nulidade do lançamento por falta de fundamento
- É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Marcelo De Sousa Sateles - Relator(a)

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

O litígio recai sobre a infração de dedução indevida de despesas médicas de R\$ 17.080,00, por falta de comprovação do efetivo pagamento, uma vez que a decisão de piso restabeleceu dedução de despesas médicas de R\$ 432,50 (Lenzi Clínica Médica e Oftamologistas Associados Paraná S/C).

Tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 04/06/2017, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

A impugnação atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e dela toma-se conhecimento.

Da limitação do litígio

Em decorrência da revisão de ofício consubstanciada no Termo Circunstanciado de fl. 70 e no Despacho Decisório de fl. 71, somente permanece em litígio a glosa das despesas médicas no montante de R\$ 17.512,50, que resulta em R\$ 4.815,94 de imposto suplementar, exigidos com multa de ofício de 75% e juros de mora.

Da alegação de nulidade

Em relação à preliminar de nulidade arguída à fl. 45, quando o contribuinte foi cientificado do Termo Circunstanciado e do Despacho Decisório, preliminarmente há que se esclarecer que a manifestação autorizada à fl. 33 se restringia a aqueles atos administrativos. Portanto, como já atingido o prazo de 30 dias para apresentação da impugnação referente à notificação de lançamento, estabelecido no art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, não poderia o autuado suscitar nulidade, uma vez que ela não foi arguída na impugnação tempestiva de fls. 03 e 04:

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

No entanto, prestam-se alguns esclarecimentos acerca da matéria.

No processo administrativo fiscal, não há que se falar em nulidade, caso não se encontrem presentes as circunstâncias previstas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235, de 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.

Pelo transcrito, observa-se que, no caso de lançamento, só há nulidade se esse for lavrado por pessoa incompetente, uma vez que, por preterição de direito de defesa, apenas despachos e decisões a ensejariam.

Por outro lado, lavrada a Notificação de Lançamento e havendo irregularidades, incorreções ou omissões diferentes das previstas no art. 59, essas não implicarão nulidade e poderão ser sanadas, se o sujeito passivo restar prejudicado, como determina o art. 60 do mesmo Decreto:

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.

Dessa forma, não se encontrando presente pressuposto algum do disposto no art. 59, não há que se falar em nulidade, afastando-se de plano sua ocorrência.

Ademais, ao contrário do alegado à fl. 49, a fundamentação do lançamento está explícita às fls. 07 a 09, onde, além dos dispositivos legais infringidos, a falta de comprovação é apontada como a causa da glosa.

Nem seria o caso de cerceamento do direito de defesa, em razão da falta de oportunidade de se defender previamente das infrações apuradas pelo lançamento, uma vez que o trâmite de um procedimento administrativo fiscal pode ser diferenciado por dois momentos distintos: (a) o oficioso e (b) o contencioso.

A primeira fase do procedimento, a 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. O destinatário desses elementos de convencimento é 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.

A fase processual, a 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. Para a solução desse conflito aplicam-se as garantias constitucionais da observância do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Convém ressaltar que o contraditório traduz-se na faculdade da parte de manifestar sua posição sobre fatos ou documentos trazidos pela outra parte. É o sistema pelo qual a parte tem a garantia de tomar conhecimento dos atos processuais e contra eles manifestar-se.

A impugnação apresentada atesta que o impugnante teve pleno conhecimento das infrações, devidamente descritas e capituladas no lançamento, e que exerceu plenamente o seu direito de defesa, pois todas as alegações e documentos apresentados serão analisados no presente voto.

Assim, rejeita-se a preliminar de nulidade.

Das despesas médicas

No que tange à glosa das despesas médicas, cumpre esclarecer que a Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física prova a declaração, mas não o fato declarado. Compete ao sujeito passivo o ônus de provar o fato, quando intimado pela fiscalização, a qual tem atribuição legal para verificar a autenticidade de todos os fatos declarados.

Portanto, tudo que é colocado na declaração está sujeito à comprovação. Quando o contribuinte declara despesas médicas, está sujeito, se fiscalizado, a apresentar os respectivos documentos hábeis e idôneos. Isso está estabelecido no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR/1999, na seção que trata de declaração das pessoas físicas, art. 797:

Art. 797. É dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, obrigando-se, todavia, os contribuintes, a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário (Decreto-Lei nº 352/68, art. 4º).

Dessa forma, é necessário que as deduções estejam comprovadas por documentação hábil e idônea.

Especificamente, para a análise da glosa de despesas médicas, também é importante observar o disposto no art. 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;

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. (Grifos acrescidos)

Da mesma forma, deve ser esclarecido que, em matéria de deduções da base de cálculo do imposto de renda, há que se observar, além das disposições do art. 80, § 1º, inciso III, do RIR/1999, específico para as deduções de despesas médicas, o que é estabelecido pelo art. 73, § 1º do mesmo diploma legal, para as deduções em geral:

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). (Grifou-se).

Depreende-se dos dispositivos transcritos que o direito à dedução a título de despesas médicas na declaração de rendimentos está sempre vinculado à comprovação prevista

em lei e restringe-se aos pagamentos efetuados pelos contribuintes, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba 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 os contribuintes podem ser instados a comprová-las ou justificá-las, deslocando o ônus probatório.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para os contribuintes, transfere para esses a obrigação de comprovação e justificação das deduções; não o fazendo, sofrem 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. Na impugnação o contribuinte trouxe documentos pretendendo comprovar as seguintes despesas médicas:

fls.	profissional	especialidade	valor	Obs:
14 e 15	Lenzi –Clínica Médica	médico	R\$ 370,00	
15	Oftalmologistas Associados	Oftalmologista	R\$ 62,50	
16	Santa Casa	Plano de saúde	R\$ 2.868,20	Já aceita na revisão
17 e 18	André Luis Aguiar	fisioterapia	R\$ 10.000,00	
19 e 20	Fernanda L. Galab	fisioterapia	R\$ 3.540,00	
21 e 22	Cristiane Montemezzo	fisioterapia	R\$ 3.540,00	

Nesse contexto, verificando que parte das deduções são elevadas, cabe ao fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 11, § 4º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943.

Como se verifica, a discussão relativa à falta de comprovação de efetivo pagamento é eminentemente relativa à análise da prova colacionada pelo impugnante, matéria em relação à qual a instância julgadora é assegurada a liberdade de convicção, a teor do art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Nesse sentido, esclareça-se que meros recibos e/ou notas fiscais e/ou declarações fornecidos pelos supostos prestadores de serviços, porquanto documentos expedidos de forma unilateral, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos, sejam os pagamentos, sejam os serviços.

Quando muito, podem instrumentalizar uma discussão de direito entre as partes, circunscrita a essa relação privada, efeito também dado pelo art. 320 do Código Civil, não tendo eficácia plena perante terceiros, mormente a Fazenda Pública e, ainda mais, quando se pretende, como no caso, modificar substancialmente a base de cálculo de tributo.

Em contrapartida, a exigência de comprovação de efetivo pagamento tem justamente por finalidade a confirmação dos fatos por meio de outros elementos de prova, que sejam independentes de uma simples afirmação de suposta verdade.

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 dos profissionais e/ou notas fiscais de empresas 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.

A exigência posta pelo Fisco, de comprovação do efetivo pagamento, tem sua razão de existir no montante pleiteados de despesas médicas (27% dos rendimentos líquidos declarados, já descontados a previdência oficial, a previdência privada e o IRRF), no alto valor individual de muitos pagamentos e no fato de englobarem atendimentos efetuados no decorrer de vários meses.

Ao ser intimado a comprovar o efetivo desembolso das despesas médicas glosadas, fls. 82 e 83, o contribuinte, às fls. 85 a 112, relaciona os cheques que teriam sido utilizados nos pagamentos à Lenzi Clínica Médica (R\$ 370,00) e a Oftalmologistas Associados Paraná S/C (R\$ 62,50). Apesar de afirmar haver acostado cópia do extrato bancário com as respectivas compensações, tal documento não foi localizado nos autos. No entanto, é de se restabelecer essas despesas, no montante de R\$ 432,50, tendo em vista o valor máximo individual, R\$ 150,00, e o fato de estarem consignadas nas notas fiscais, fls. 109 a 111.

Em relação aos comprovantes de pagamentos à Irmandade Santa Casa de Misericórdia, cumpre esclarecer que a revisão consubstanciada no Termo Circunstanciado de fl. 70 e no Despacho Decisório de fl. 71 já restabeleceu a dedução correspondente, no valor de R\$ 2.868,20, que equivale, justamente, à diferença entre o montante inicialmente glosado de despesas médicas, R\$ 20.380,70, e o valor da glosa mantida na revisão, R\$ 17.512,50.

Em relação aos pagamentos aos profissionais André Luis Aguiar, Fernanda Lange Galab e Cristiane Onofre Montemezzo, alega que foram efetuados em espécie.

Com relação à alegação de pagamentos efetuados em dinheiro, cumpre esclarecer que todos os rendimentos declarados pelo impugnante são provenientes de pessoas jurídicas, fl. 28, os quais provavelmente foram creditados em uma de suas contas bancárias ou de poupança, logo, somente daí poderiam se originar os recursos usados para o pagamento.

Dessa forma, a prova pedida pelo Fisco é de fácil produção. Bastava o contribuinte demonstrar em sua movimentação bancária, a existência de saques compatíveis com os pagamentos.

No entanto, nenhum extrato bancário foi apresentado e nem qualquer documentação adicional para suportar sua alegação de pagamento em espécie, apesar de o contribuinte possuir a responsabilidade e obrigação apresentar as provas que fundamentem sua impugnação, conforme determinação do art. 16, III, do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

Portanto, é de se manter a glosa das despesas médicas declaradas como pagas a André Luis Aguiar, Fernanda L. Galab e Cristiane Onofre Montemezzo, no montante de R\$ 17.080,00, por falta de comprovação do efetivo pagamento.

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de considerar procedente em parte a impugnação, mantendo a exigência de R\$ 4.697,00 (R\$ 4.815,94 - R\$ 432,50*27,5%) de imposto suplementar, com multa de ofício e juros de mora.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo De Sousa Sateles

Fl. 8 do Acórdão n.º 2002-007.879 - 2ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10980.007881/2008-12