



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

**Processo nº** 10980.009481/2009-22  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2102-002.444 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de fevereiro de 2013  
**Matéria** Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF  
**Recorrente** ARNALDO CASSILHA  
**Recorrida** Fazenda Nacional

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

Exercício: 2007

NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO ELETRÔNICA. AUSÊNCIA DE ASSINATURA DA AUTORIDADE AUTUANTE. REGISTRO DO NOME DA AUTORIDADE. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

A IN SRF nº 579/2005, em seu art. 7º, vigente na época do lançamento, asseverava que as notificações fiscais expedidas eletronicamente prescindiam de assinatura da autoridade autuante. Assim, bastava a identificação da autoridade, como constou na notificação de lançamento tombada nestes autos. Mesmo que houvesse alguma vulneração de requisito formal na notificação de lançamento destes autos, caberia ao contribuinte indicar o prejuízo que teria sofrido com tal situação, dentro da regra de que nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para a defesa do contribuinte (princípio *pas de nullité sans grief*), e o recorrente não demonstrou qual prejuízo que teria sofrido com a ausência da assinatura da autoridade autuante. Vê-se, portanto, que a notificação de lançamento seguiu os procedimentos estatuídos na legislação tributária e o contribuinte não apontou qualquer prejuízo para sua defesa, não havendo, assim, nulidade a ser decretada.

**NULIDADE DO PROCESSO FISCAL. REJEIÇÃO.**

O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no Processo Administrativo Fiscal. Rejeita-se a arguição de nulidade do lançamento, tendo em vista que a exigência foi formalizada com observância das normas processuais e materiais aplicáveis ao fato em exame.

**IRPF. DESPESAS MÉDICO-ODONTOLÓGICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.**

Em conformidade com a legislação regente, todas as deduções estarão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora, sendo devida a glosa quando há elementos concretos e suficientes para afastar

a presunção de veracidade dos recibos, sem que o contribuinte prove a realização das despesas deduzidas da base do cálculo do imposto.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

A vedação constitucional quanto à instituição de exação de caráter confiscatório dos tributos, se refere aos tributos e não às multas e dirige-se ao legislador, e não ao aplicador da lei.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*Assinado digitalmente.*

Jose Raimundo Tosta Santos – Presidente na data da formalização.

*Assinado digitalmente.*

Rubens Maurício Carvalho - Relator.

EDITADO EM: 10/04/2014

Participaram do presente julgamento os conselheiros Giovanni Christian Nunes Campos (Presidente), Rubens Mauricio Carvalho, Núbia Matos Moura, Acácia Sayuri Wakasugi, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Carlos André Rodrigues Pereira Lima.

## Relatório

Para descrever a sucessão dos fatos deste processo até o julgamento na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), adoto de forma livre o relatório do acórdão da instância anterior de fls. 38 a 41:

Por meio da Notificação de Lançamento de fls. 15 a 17, exigem-se do contribuinte os montantes de R\$ 7.056,74 de imposto suplementar, R\$ 5.292,55 de multa de ofício de 75% e encargos legais, relativos ao exercício 2007, ano-calendário 2006.

A autuação, originada da revisão da declaração de ajuste anual (fls. 32 a 35), constatou as seguinte infrações:

- dedução indevida de despesas médicas, R\$ 25.000,00, conforme documentação apresentada pelo contribuinte, foram acatadas despesas no total de R\$ 1.834,08 e glosadas as deduções R\$ 15.000,00 (Gustavo Marcos Rodrigues Cassilha) e R\$ 10.000,00 (Rodrigo Zandona Philippsen), por falta de comprovação do efetivo pagamento, uma vez que os extratos bancários deixaram a desejar no que se refere a esses pagamentos.

- omissão de rendimentos de aluguel recebidos de pessoas físicas, R\$ 660,86, em face de informações constantes da Dimob apresentada pela administradora responsável.

Cientificado, em 28/09/2009 (fl. 36), o contribuinte apresentou, em 28/10/2009, por intermédio de procurador (fl. 13), a impugnação de fls. 01 a 12, acatada como tempestiva pelo órgão de origem (fl. 37), descrevendo a autuação e invocando, em preliminar, a nulidade do lançamento, que entende não cumprir requisito formal para sua validade, não podendo, assim, prosperar.

Aduz que a lei não exige comprovação de efetivo desembolso para fins de dedução de despesas médicas; que não há, na autuação, fundamentação idônea e suficiente para afastar a credibilidade dos extratos bancários apresentados e, ainda, que a autoridade autuante não se manifestou quanto aos recibos, não havendo, assim, fundamentos para sua rejeição.

Busca demonstrar, em extenso arrazoado, a nulidade da autuação; o caráter confiscatório da multa de ofício de 75%; a falta de fundamentação para retirar a idoneidade dos recibos apresentados; a falta de clareza quanto a expressão *os extratos bancários deixam a desejar*, constante da autuação; que, nada existindo que evidencie sua inidoneidade, devem prevalecer as informações consignadas nos comprovantes trazidos ao Fisco.

Sustenta a preliminar de nulidade no art. 11, IV do Decreto nº 70.235, de 1972, afirmando que, por não se tratar de notificação expedida por processo eletrônico, seria imprescindível a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de servidor autorizado, o que não consta da autuação contestada, eivando-a de incontestável vício e conseqüente nulidade.

Admite, contudo, que não caiba pronunciamento sobre a nulidade invocada, caso se venha a decidir, no mérito, em favor do contribuinte, a teor do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Insurge-se, com base no art. 150 da CF 1988, contra a multa de ofício de 75%, atribuindo-lhe, em extenso arrazoado, caráter confiscatório, trazendo à colação doutrinas e jurisprudências, para apoiar sua tese.

Colaciona, ainda, entendimentos administrativos para defender seu entendimento de que, se *os extratos bancários deixam a desejar*, muito mais deixaria a desejar a Notificação de Lançamento, que por isso deve ser anulada.

Condena o tratamento desigual dado pelo Fisco aos comprovantes, uma vez que acatada a comprovação de efetivo pagamento de R\$ 1.834,08, nos extratos bancários, o mesmo procedimento deveria ter sido adotado para os demais pagamentos, para os quais, sem qualquer fundamentação, os extratos teriam deixado a desejar.

Ao final, requer:

a) juntada aos autos de toda a documentação apresentada na fase preparatória do lançamento, em especial dos extratos bancários;

b) acolhimento da impugnação e cancelamento da totalidade da exigência realizada mediante notificação que desatende aos preceitos legais de validade

c) acolhimento parcial da impugnação para cancelamento da multa de ofício de 75%;

d) acolhimento da impugnação e cancelamento da totalidade da exigência, aplicando-se aos demais recibos o mesmo entendimento dado ao recibo acatado (R\$ 1.834,08);

e) acolhimento da impugnação e cancelamento da totalidade da exigência, por não ter sido infirmada a presunção de pagamento, uma vez que não apontados quaisquer vícios nos extratos bancários apresentados;

f) acolhimento da impugnação e cancelamento da totalidade da exigência, por ter sido o lançamento realizado sem fundamentação capaz de infirmar a realidade demonstrada pelos recibos e extratos de pagamento;

g) acolhimento da impugnação e cancelamento da totalidade da exigência, realizada mediante notificação que viola o princípio do devido processo legal, por não trazer fundamentação legal capaz de afastar a credibilidade e a presunção decorrentes das informações consignadas nos comprovantes de despesas médicas.

Diante desses fatos, as alegações da impugnação e demais documentos que compõem estes autos, o órgão julgador de primeiro grau, ao apreciar o litígio, em votação unânime, afastou as preliminares e no mérito julgou procedente o lançamento, considerando que os extratos bancários e recibos apresentados não foram suficientes para desconstituir os fatos postos nos autos que embasaram o lançamento, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*

*Exercício: 2007*

*LANÇAMENTO. NULIDADE. Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*DESPESAS MÉDICAS. EFETIVO DESEMBOLSO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, podendo ser exigida a demonstração do efetivo pagamento.*

*DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS. REQUISITOS. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, desde que cumpridos os requisitos legais, a realização de diligências ou perícias, somente quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.*

*DECISÕES ADMINISTRATIVAS. DOUTRINAS. EFEITOS. Cabe à esfera administrativa aplicar as normas legais nos estritos limites de seu conteúdo, mormente se as decisões administrativas, suscitadas na petição, não possuírem leis que lhes atribuam eficácia, ou se o ato legal contestado não tiver sido declarado inconstitucional pelo Poder Judiciário.*

*MULTA DE OFÍCIO DE 75%. APLICAÇÃO. CONFISCO. Tendo o contribuinte apresentado declaração de rendimentos inexata, legítima é a exigência da multa de ofício de 75% no*

*lançamento, sendo incabível atribuir-lhe o caráter confiscatório previsto em dispositivo constitucional, por não se revestir das características de tributo.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, de fls. 59 a 80, ratificando os argumentos de fato e de direito expendidos em sua impugnação e requerendo pelo provimento ao recurso e cancelamento da exigência, cujo conteúdo se resume no seguinte:

#### **Preliminares:**

Sustenta a preliminar de nulidade no art. 11, IV do Decreto nº 70.235, de 1972, afirmando que, por não se tratar de notificação expedida por processo eletrônico, seria imprescindível a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de servidor autorizado, o que não consta da autuação contestada, eivando-a de incontestável vício e conseqüente nulidade.

Aponta erro no Acórdão recorrido ao fundamentara inobservância de precedentes, sejam administrativos ou judiciais, com base no artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

#### **Mérito:**

Insiste que os recibos são idôneos e juntamente com os extratos formam um conjunto probatório suficiente para a comprovação da efetivação dos serviços prestados cujos pagamentos foram glosados em sua declaração.

Insurge-se, com base no art. 150 da CF 1988, contra a multa de ofício de 75%, atribuindo-lhe, em extenso arrazoado, caráter confiscatório, trazendo à colação doutrinas e jurisprudências, para apoiar sua tese.

Além destas razões não trouxe novos elementos de provas.

Dando prosseguimento ao processo este foi encaminhado para o julgamento de segunda instância administrativa.

É O RELATÓRIO.

#### **Voto**

Conselheiro Rubens Maurício Carvalho.

#### **ADMISSIBILIDADE**

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Assim sendo, dele conheço.

#### **PRELIMINARES**

Não há qualquer nulidade na notificação de lançamento acostada a estes autos, que provém da administração tributária federal, tendo sido o lançamento executado por autoridade competente, no caso, a Auditor Fiscal da RFB Vergílio Concetta, fl. 15.

Como indicado na decisão recorrida, a IN SRF nº 579/2005, em seu art. 7º, vigente na época do lançamento, asseverava que as notificações fiscais expedidas eletronicamente prescindiam de assinatura. Assim, bastava a identificação da autoridade autuante, como constou na notificação de lançamento tombada nestes autos. Vê-se, portanto, que tal notificação seguiu os procedimentos estatuidos na legislação tributária, não havendo nulidade a ser decretada. Aqui, registre-se, a notificação de lançamento em debate foi emitida eletronicamente, pelo sistema da Malha Fiscal PF, como se vê pelo documento de fls. 15 e seguintes, com postagem automática (fl. 16 e 18), diferentemente do que asseverou o recorrente.

Por último, mesmo que houvesse alguma vulneração de requisito formal na notificação de lançamento destes autos, caberia ao contribuinte indicar o prejuízo que teria sofrido com tal situação, dentro da regra de que nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para a defesa do contribuinte (princípio *pas de nullité sans grief*), e o recorrente não demonstrou qual prejuízo que teria sofrido com a ausência da assinatura da autoridade autuante.

Ainda, ao contribuinte foi dada oportunidade em todas as fases processuais de julgamento administrativo, de primeira e segunda instância, condições necessárias para apresentar provas das suas alegações, contudo, preferiu apenas repetir as mesmas razões sem juntar documentos comprobatórios.

Sendo assim, tendo sido facultado ao interessado o pleno exercício do contraditório e ampla defesa, que lhes são assegurados pelo art. 5.º, inciso LVI, da Constituição, inexistente o alegado cerceamento do acórdão recorrido, muito menos de se requerer qualquer nulidade por essa razão.

Sem razão, nas preliminares, o recorrente.

MÉRITO. GLOSAS DE DESPESAS MÉDICAS.

Discute-se as seguintes glosas das despesas médicas:

Dentista. Gustavo Marcos Rodrigues Cassilha – R\$ 15.000,00 – Recibo de fl. 30 –

Fisioterapia. Rodrigo Zandona Philippsen – R\$ 10.000,00 – Recibos de fls. 20 a 29. –

Para o exame da questão transcrevem-se a seguir os dispositivos que regulam a matéria:

Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995

*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;*

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

*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).*

Conforme se depreende dos dispositivos acima, cabe ao contribuinte que pleiteou a dedução provar que realmente efetuou os pagamentos nos valores e nas datas constantes nos comprovantes, 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 à idoneidade do documento por parte do Fisco, pode este solicitar provas não só da efetividade do pagamento, mas também da efetividade dos serviços prestados pelos profissionais.

Nesse sentido, para comprovar a efetividade das despesas nada juntou com a impugnação ou recurso.

Ora, somente a apresentação destes recibos não solidificam uma contraposição minimamente suficiente para rebater as provas e razões que embasaram o lançamento, não reforçando em matéria de prova a substância que se procura.

A opção não usual pelo pagamento em espécie, de todas as despesas glosadas, embora lícita e permitida, implica na ampliação da dificuldade da contribuinte provar o pagamento, com os riscos inerentes ao exercício da vontade individual.

A comprovação citada no Decreto acima deve ser feita com a apresentação de documentos auxiliares para formar um conjunto probante convincente, como a apresentação de cópias de cheque e/ou extratos bancários ou, ainda, exames, fichas de atendimento e laudos médicos atestando e justificando o serviço prestado, o que até este ponto do processo não foi feito.

Cumprе, ainda, ressaltar que o imposto de renda tem relação direta com os fatos econômicos. Quando a um ato jurídico se segue a tributação, não quer dizer que se tribute

aquele, mas sim o fenômeno econômico que está por detrás dele. Não pode o contribuinte alegar simples forma jurídica, pleiteando a aceitação de simples recibos, como comprovação de despesas médicas pleiteadas, se o fenômeno econômico não ficar provado.

É oportuno citar o art. 333 do Código de Processo Civil:

*Art. 333 O ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

Conclui-se, portanto, que o ônus da prova recai sobre aquele que aproveita o reconhecimento do fato.

Desta forma, tem-se que no caso de deduções da base de cálculo do imposto de renda, que é o caso das despesas médicas, o ônus da prova da efetividade de tais despesas é do contribuinte, que se beneficia da dedução. Não pode, portanto, prevalecer a tese do contribuinte de que o Fisco deveria comprovar, p.ex., o não-pagamento dos valores consignados nos recibos e a não-efetivação dos serviços, ou ainda, verificar se os prestadores declararam os valores recebidos.

Observo que em relação ao prestador Gustavo este além de ter o mesmo sobrenome do interessado consta na declaração do autuado recebendo outro valor de pagamentos no montante de R\$ 30.000,00 com o código de OUTROS.

Em sede de recurso, não houve um enfrentamento na mesma altura dessas razões do acórdão recorrido que manteve o lançamento para que se possa concluir algum ponto da lide de forma diferente.

Quanto à doutrina e jurisprudência trazida aos autos, embora representem respeitável posição dos órgãos julgadores, não produzem norma geral e abstrata, restringindo sua vinculação aos casos particulares analisados.

Além disso, menciono a seguir julgado do Conselho de Contribuintes relativas à matéria, para reforçar o entendimento aqui manifestado:

*IRPF – DESPESAS MÉDICAS – DEDUÇÃO – Inadmissível a dedução de despesas médicas, da declaração de ajuste anual, cujos comprovantes não correspondam a uma efetiva prestação de serviços profissionais, nem comprovado os desembolsos. Tais comprovantes são inaptos a darem suporte à dedução pleiteada. Legítima, portanto, a glosa dos valores correspondentes, por se respaldar em recibo imprestável para o fim a que se propõe (Ac. 1º CC 104 – 16647/1998)*

Desta forma, permanecem não-comprovadas as despesas médicas e, por conseguinte, não merece reparos a decisão de primeira instância.

MULTA DE OFÍCIO

A multa de lançamento de ofício foi aplicada com fundamento na legislação pertinente, como se observa pelo enquadramento legal informado no auto de infração. A vedação ao confisco, expressamente contida no art. 150, IV, da Constituição da República,

restringe-se aos tributos, não é extensiva às multas. Sobre o tema, ensina objetivamente Hugo de Brito Machado<sup>1</sup>:

*“Em síntese, qualquer que seja o elemento de interpretação ao qual se dê ênfase, a conclusão será contrária à aplicação do princípio do não-confisco às multas fiscais. Se prestigiarmos o elemento literal, temos que o art.150, inciso IV, refere-se apenas aos tributos. O elemento teleológico não nos permite interpretar o dispositivo constitucional de outro modo, posto que a finalidade das multas é exatamente desestimular as práticas ilícitas. O elemento lógico-sistêmico, a seu turno, não leva a conclusão diversa, posto que a nãoconfiscatoriedade dos tributos é garantida para preservar a garantia do livre exercício da atividade econômica, e não é razoável invocar-se qualquer garantia jurídica para o exercício da ilicitude.”*

Deve-se observar que o contribuinte incorreu nos parâmetros da Malha Fiscal Pessoa Física, e, iniciado o procedimento fiscal, não caberia mais à administração fiscal instruí-lo para retificar espontaneamente as infrações, pois, se assim possível fosse, nenhum contribuinte se veria obrigado a declarar de forma correta seus rendimentos e bens ao fisco, já que sempre poderia ficar no aguardo da ação da Receita Federal, quando retificaria espontaneamente os itens da declaração que tivessem infringido a legislação tributária. Por óbvio, isso não é possível, sendo a possibilidade da instauração de ação fiscal, com aplicação de multa punitiva, o procedimento de que dispõe o Estado para constranger o contribuinte, desde logo, a informar corretamente seus bens, direitos e rendimentos nas declarações de imposto de renda.

Pelo exposto, não merecendo reparos da decisão recorrida, NEGÓCIO PROVIMENTO AO RECURSO.

*Assinado digitalmente.*

Rubens Maurício Carvalho - Relator.

<sup>1</sup> “Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988”, Dialética, 4ª edição, página 107.