



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11831.002653/2009-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-004.265 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 25 de outubro de 2022
Recorrente RAIMUNDA MÔNICA MAGNO ARAÚJO BONAGURA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA. IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO PARCIAL

São dedutíveis os pagamentos efetuados pelos contribuintes a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, desde que devidamente comprovados. A dedução das despesas médicas é condicionada a que os pagamentos sejam devidamente comprovados com documentação idônea que indique o nome, endereço e número de inscrição no CPF ou CNPJ de quem os recebeu, ou ainda com documentação correlata pertinente, esclarecendo o efetivo dispêndio correlato, o que na espécie, foi parcial.

NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. FORMALIDADES LEGAIS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE. SUMULA CARF Nº 2.

A notificação de lançamento lavrada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando adequada motivação jurídica e fática, goza dos pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigida nos termos da lei. Corretamente seguido o Processo Administrativo Fiscal, não há que se falar em nulidade. Arguições de ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária não são apreciadas pelas Autoridades Administrativas. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de nulidade, ilegalidade e inconstitucionalidade arguidas e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastamento parcial da glosa relativa a despesas médicas no valor de R\$8.135,98.

(documento assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima, Wilderson Botto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 63 e ss.), interposto contra o Acórdão de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (e-fls. 48 e ss.) que considerou, por unanimidade de votos, improcedente a Impugnação do contribuinte apresentada diante de Notificação de Lançamento (e-fls. 09 e ss.), lavrada pela constatação de Dedução Indevida de Despesas de Instrução e de Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Adoto o Relatório da DRJ, abaixo transcrito, por esclarecer os fatos ocorridos.

O processo refere-se à Notificação de Lançamento de fls. 08 e seguintes (frente / verso), com o lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física Suplementar, relativo ao ano-calendário de 2004, no valor de R\$ 2.299,37, multa de ofício de R\$ 1.724,52 e juros de mora de R\$ 1.257,98 (calculados até 30/06/2009).

Conforme relatado pela fiscalização na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (às fls. 09 e 10 frente / verso), o imposto suplementar lançado por meio da Notificação de Lançamento em tela tem por base alterações nos valores informados na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário 2004, Exercício 2005, decorrente de glosa de deduções indevidas a título de despesas com instrução e de despesas médicas, por falta de comprovação do beneficiário dos serviços prestados e do efetivo pagamento.

DA IMPUGNAÇÃO

A contribuinte apresentou impugnação em 22/07/2009, anexa às fls 01 e seguintes, cujo protocolo foi considerado tempestivo, conforme consta em despacho emitido por **DERAT / SPO / CAC - PINHEIROS** em 04/09/2009, às fls. 36.

A interessada requer a alteração no demonstrativo do crédito tributário da presente notificação de lançamento, por concordar com a glosa efetuada pela fiscalização em relação a algumas despesas médicas.

Entretanto, em sede de preliminar, alega que o lançamento é nulo em face de cerceamento de defesa, já que a contribuinte, quando intimada, sequer foi recepcionada por auditor fiscal que lhe pudesse dar maiores esclarecimentos, o que teria evitado a sua emissão.

Assevera na impugnação apresentada, que tem direito à dedução das despesas que comprova por meio de documentação que anexa aos autos.

Fundamenta sua impugnação com cópias de recibos e declarações fornecidos pelos prestadores de serviços Drs. Stela Maria Di Spagna Souza Ade, Paulo Roberto Ramalho, Ana Cristina Flandoli, Flávio B. Franco Montoro, Dina Kaufman, Derme Estetic CNPJ: 61.851.416/0001-08, Sandra Regina Soler de Mello e Unidade de Densitometria Óssea – CNPJ: 59.586.321/0002-43 – UDO, bem como Declaração de Pagamento emitida por AMIL Assistência Médica Internacional – CNPJ: 29.309.127/0001-79, em que consta como beneficiário titular o Sr. Luiz Carlos Bonagura (às fls. 13 / 32).

É o Relatório.

A decisão de primeira instância foi proferida com a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2004

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se cogita a nulidade processual, nem a nulidade do ato administrativo de lançamento quando o lançamento de ofício atende aos requisitos legais e os autos não apresentam as causas apontadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1.972.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Durante a ação fiscal vige o princípio inquisitório. Somente na fase litigiosa, iniciada por impugnação válida, há que se falar em contraditório e ampla defesa, assegurados no presente caso.

DEDUÇÃO DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO.

São passíveis de dedução as despesas com instrução relativas ao próprio contribuinte e/ou a seus dependentes, quando comprovado o dispêndio por documentação hábil e respeitados os limites legais, conforme legislação de regência.

Não comprovado o dispêndio em curso previsto pela legislação de regência, por meio de documentação hábil, mantém-se a glosa da dedução indevida.

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

O direito à dedução de despesas é condicionado à comprovação da relação de dependência do beneficiário dos serviços e o declarante, da efetividade dos serviços prestados, bem como dos correspondentes pagamentos.

Cabe ao contribuinte, mediante apresentação de meios probatórios consistentes, comprovar a efetividade da despesa médica para afastar a glosa.

A não comprovação por meio de documentação hábil, obsta a dedução.

Cientificado da decisão de primeira instância em 20/12/2012 (e-fls. 62), inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário em 18/01/2013 (e-fls. 63), alegando, em apertada síntese, os argumentos já deduzidos preliminarmente na impugnação. Também preliminarmente e mesmo no mérito entende pela ofensa a princípios constitucionais. Pede a reavaliação das provas relativas a despesas médicas, em relação às despesas com Stela M Di S S Adde, Paulo Roberto Ramalho, Ana Cristina Flandoli, Flavio Franco Montoro, Dina Kaufman, Amil, Derme Esthetic e Unidade de Densitometria Óssea.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 2003-004.265 - 2ª Sejl/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 11831.002653/2009-11

Voto

Conselheiro(a) Ricardo Chiavegatto De Lima - Relator(a)

Cumpridos os requisitos legais para a apresentação do recurso, o qual encontra-se tempestivo, o mesmo deve ser **conhecido**.

Embora a lide ainda verse acerca do valor total lançado em Notificação de Lançamento, o **recurso voluntário apresentado é parcial**, observa-se que a interessada não retoma seus argumentos relativos a despesas médicas efetuadas com o Hospital Alvorada, nem tampouco a glosa relativa a dedução indevida de despesas de instrução.

Destaque-se logo de início que arguições preliminares de ofensa a princípios de **ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária** não são apreciadas pelas Autoridades Administrativas de qualquer instância, pois as mesmas não tem competência para examinar a legitimidade de normas inseridas no ordenamento jurídico nacional. Com efeito, a apreciação de assuntos desse tipo acha-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos da validade das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo deste Poder. Destaque-se aqui a Súmula CARF nº 2, bastante elucidativa sobre tal questão:

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Isto posto, em Processo Administrativo Fiscal – PAF, que segue estritamente as determinações legais contidas no Decreto que o regulamenta, o Decreto 70.235/72, como na espécie, não há que se falar sobre ofensa a princípios constitucionais como contraditório, ampla defesa, boa fé.

Nesse sentido, sendo repisados os argumentos impugnatórios acerca de **nulidade** do lançamento, neste quesito comungando com a decisão proferida pelo Colegiado Julgador de Primeira Instância, confirmo e adoto, com base no § 3º do **art. 57 do Anexo II do RICARF**, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, os fundamentos e razões de decidir da Decisão Recorrida, a seguir transcrita em essência e em seus contrapontos necessários:

DA NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Quanto à alegação de nulidade do presente lançamento em sede de preliminar, destacamos o que estabelece o artigo 59 do Decreto nº 70.235/1.972:

“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 dos autos, que não ocorreram os pressupostos do supracitado artigo 59, uma vez que todos os atos e termos foram lavrados por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – servidor competente para tal lavratura – perfeitamente identificado em todos esses atos, no decorrer do procedimento fiscal.

Observe-se ainda que todos os requisitos exigidos pelo artigo 11 do Decreto 70.235/1.972, que transcrevemos abaixo, também foram plenamente observados na lavratura da Notificação de Lançamento em testilha:

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.

Pelo exposto, tem-se, portanto, que a Autoridade Tributária Autuante agiu com estrita observância das normas legais que regem a matéria, não tendo como prosperar as alegações de nulidade do lançamento.

DO ALEGADO CERCEAMENTO DE DEFESA

Em relação ao alegado cerceamento de defesa, ressalte-se que durante a ação fiscal vige o princípio inquisitório, em que a autoridade fiscal, seguindo obrigatoriamente uma seqüência de ações previamente estabelecidas pela legislação pertinente, busca elucidar se houve cumprimento das obrigações tributárias principais, bem como dos deveres instrumentais.

Verificado o descumprimento de obrigação principal, bem como de deveres instrumentais estabelecidos em norma tributária vigente, a fiscalização procederá à apuração e exigência do crédito tributário, por meio de lançamento de ofício.

Efetuada o lançamento de ofício e após a regular notificação do contribuinte, abre-se o prazo legal de 30 dias para oposição de defesa por meio de impugnação, em relação a questões controversas.

Somente na fase litigiosa, iniciada por impugnação válida, há que se falar em contraditório e ampla defesa, assegurados no presente caso.

A descrição objetiva e precisa do conteúdo do presente lançamento de crédito tributário suplementar apurado e de sua fundamentação legal, afastam pretensas alegações de cerceamento de defesa, vez que a contribuinte notificada teve como averiguar se houve algum descompasso entre os valores apurados durante a ação fiscal de revisão de sua Declaração de Ajuste Anual e aqueles registrados nos documentos que deram suporte a essa Declaração.

Frise-se que uma vez cientificada da Notificação de Lançamento, a contribuinte teve o prazo regulamentar de 30 (trinta) dias para apresentar toda a documentação necessária à sua defesa, conforme dispõe o artigo 15 do Decreto nº 70.235/1972, tendo demonstrado na peça impugnatória apresentada, conhecer plenamente a infração a ela imputada.

Conclui-se, portanto, serem descabidas as afirmações da impugnante de que houve cerceamento do direito ao contraditório e da ampla defesa.

Quanto ao mérito, relativamente à **dedução despesas médicas**, são dedutíveis da base de cálculo do IRPF os pagamentos efetuados pelos contribuintes a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a"), desde que devidamente comprovados.

No que tange à comprovação, a dedução a título de despesas médicas é condicionada ainda ao atendimento de algumas **formalidades legais**: os pagamentos devem ser especificados e comprovados com documentos originais que indiquem nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem os recebeu (art. 8º, § 2º, inc. III, da Lei 9.250, de 1995).

Esta norma, no entanto, não dá aos recibos valor probante absoluto, ainda que atendidas todas as formalidades legais. A apresentação de recibos de pagamento com nome e CPF do emitente têm potencialidade probatória relativa, não impedindo a autoridade fiscal de

coletar outros elementos de prova com o objetivo de formar convencimento a respeito da existência da despesa e da prestação do serviço.

No caso das deduções do Imposto de Renda Pessoa Física, o **ônus da prova** é do contribuinte, que é quem se beneficia da redução da base de cálculo do imposto, e, não o fazendo, deve este assumir as consequências legais, resultando no não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. O ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto a determinado fato questionado

Nesse sentido, o artigo 73, *caput* e § 1º do RIR/1999, autoriza a fiscalização a exigir provas complementares se existirem dúvidas quanto à existência efetiva das deduções declaradas. Ou seja, com isso o legislador deslocou para o contribuinte o ônus probatório, uma vez que ele pode ser instado a comprovar ou justificar suas deduções.

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).

E não deve ser negligenciado que a **valoração das provas** pelas Autoridades Julgadoras Administrativas é livre, com base no Decreto 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal – PAF. Senão, veja-se o Artigo 29 do citado Decreto:

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

Quanto à exigência de **especificação do beneficiário** do tratamento nos documentos comprobatórios, em geral, na hipótese de o comprovante de pagamento do serviço médico ter sido emitido em nome do contribuinte, sem a especificação do beneficiário do serviço, aceita-se que seja o próprio contribuinte. Nesse sentido, a RFB já se manifestou na Solução de Consulta Interna Cosit nº 23, de 2014. Nada obstante, essa mesma Solução de Consulta ressalva os casos em que se justifica a exigência de especificação do beneficiário quando a autoridade fiscal constatar indício de irregularidade, que não estão presentes na espécie.

Passando então à análise de cada despesa pretendida com dedutível pela contribuinte, analise-se os pagamentos realizados à Dentista **Stela Maria Di. S. S. Adde** no valor total de R\$280,00 conforme recibos acostados aos autos (e-fls. 17/18), complementados pela Declaração da profissional (e-fl. 20), entende-se que foram cumpridos todos os requisitos legais determinados na legislação correlata (art. 8º, § 2º, inc. III, da Lei 9.250, de 1995), e a **glosa de R\$ 280,00 deve ser afastada** (a notificação de lançamento, fl. 12, aponta glosa apenas de R\$ 280,00)

Quanto aos recibos apresentados relativos ao tratamento fornecido pelo Cirurgião Dentista Dr. **Paulo Roberto Ramalho** no valor total de **R\$4.400,00** (e-fls. 21/23), acompanhados da Declaração do mesmo (e-fls. 24), entende-se que perfazem conjunto probatório que atende à legislação correlata, devendo então tal **glosa ser afastada**.

Os recibos relativos ao mesmo valor de **R\$120,00** referente ao tratamento fornecido pela Dentista **Ana Cristina Flandoli** (e-fls. 25 e 26) também atendem aos requisitos legais necessários, devendo então **tal glosa ser afastada**.

A consulta realizada com o médico Dr. **Flavio B. Franco Montoro**, cujo valor de **R\$200,00** consta em Recibo (e-fl. 27), também deve ter sua **glosa afastada**, já que o referido

recibo atende aos requisitos necessários estabelecidos em legislação. Da mesma forma, quanto à consulta realizada junto à **Médica Dra. Dina Kaufman**, a interessada colaciona em fase impugnatória um recibo de **R\$ 260,00** (e-fl. 28), onde consta a motivação do recebimento pela existência de honorários relativos ao serviço prestado de clínica geral, restando o mesmo condizente com a legislação correlata e **afastando-se a glosa**.

Quanto aos valores pagos à **Amil**, de **R\$5.601,96**, a **glosa** deve ser parcialmente mantida, mas realmente é possível o aceite da dedução pleiteada recursalmente no valor de R\$2.800,98. conforme documentos anexados na impugnação. Verifica-se que a contribuinte é segurada da Amil desde 20/11/1996 (e-fls. 29) e que o valor pleiteado está pertinente com a metade do valor pago cf. declarações de pagamento do mesmo operador (e-fls. 30/32). Assim, por bem **afastar parcialmente a glosa** a tal título no valor de R\$ **R\$2.800,98**.

Em relação ao tratamento realizado junto à **Derme Esthetic**, supostamente no valor de R\$2.325,00, foi colacionado aos autos a nota fiscal 5285 (e-fls. 33), atende aos requisitos formais determinados na legislação correlata. Mas na declaração da Dra Sandra Regina Soler de Mello (e-fls. 34), há referência apenas ao recebimento justamente do valor de R\$75,00 referente à tal nota fiscal. Os demais valores presentes nesta declaração referem-se a anos calendário divergentes ao da lide. Assim, é cabível o **afastamento da glosa no valor de R\$ 75,00** neste quesito.

Por fim, em relação à despesa com a **Unidade de Densitometria Óssea** a interessada colacionou o recibo de **R\$900,00** (e-fls. 35), o qual realmente não atende a todos os requisitos determinados na legislação de regência, por não conter o CNPJ do emitente. Tal **glosa deve ser mantida**.

Por várias vezes aponta a interessada **excesso de rigor** na apreciação de seus argumentos e provas relativas às despesas médicas. Ledo engano, uma vez que toda a análise da lide pautou-se sobre a legislação de regência da matéria, o art. 8º, § 2º, inc. III, da Lei 9.250, de 1995, o que claramente fundamenta a interpretação dos argumentos e provas, tanto no momento do lançamento quanto durante a apreciação em Primeira e Segunda Instâncias Administrativas.

E diante da violação da legislação tributária pátria, e da validade desta, não há que se furtar a autoridade fiscal de, constatada a desconformidade com a legislação correlata, proceder à lavratura da Notificação de Lançamento, com a aplicação da multa e dos juros cabíveis, sob pena de responsabilidade funcional, em atendimento ao que dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Verifica-se portanto que, apreciados todos os argumentos e provas apresentados pelo contribuinte, há motivo para retificação parcial da Decisão *a quo* proferida sem nulidade. Constata-se que os valores de R\$ 280,00 pago a Stela Maria Di. S. S. Adde, de R\$4.400,00 pago a Paulo Roberto Ramalho, de R\$120,00 pago a Ana Cristina Flandoli, de R\$200,00 pago a Flavio B. Franco Montoro, de R\$ 260,00 pago a Dina Kaufman, de R\$ R\$2.800,98 pago à Amil e de R\$ 75,00 pago a Derme Esthetic devem ter sua glosa afastada. O **valor da glosa a título de despesas médicas a ser afastado**, menor do que o pretendido pela contribuinte, perfaz então **R\$8.135,98**.

Dispositivo

Isso posto, voto em afastar as preliminares de nulidade, ilegalidade e inconstitucionalidade arguidas e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastamento parcial da glosa relativa a despesas médicas no valor de R\$8.135,98.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima