



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

**Processo n°** 13749.000004/2008-51  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **2802-002.304 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 14 de maio de 2013  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** GLORIA MARIA MORAES VIANNA DA ROSA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005

**NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.**

Constatado que a decisão recorrida ampliou a imputação fiscal ao exigir do contribuinte comprovação maior do que aquela exigida pela notificação de lançamento, fica caracterizado o cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, capaz de provocar a nulidade da decisão proferida em primeiro grau administrativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos declarar a nulidade do acórdão proferido em primeira instância, determinando o retorno dos autos à DRJ em Campo Grande (MS) para que seja realizado novo julgamento.

(assinado digitalmente)

Jorge Claudio Duarte Cardoso – Presidente.

(assinado digitalmente)

Jaci de Assis Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jorge Claudio Duarte Cardoso (Presidente), Jaci de Assis Junior, German Alejandro San Martín Fernández, Dayse Fernandes Leite, Julianna Bandeira Toscano e Carlos André Ribas de Mello.

## **Relatório**

Trata-se de notificação de lançamento, fls. 30 a 33, formalizada para exigência do Imposto de Renda Pessoa Física, relativo ao exercício financeiro de 2005, ano-calendário de 2004, em virtude da constatação da dedução indevida das despesas médicas, no valor de R\$ 49.300,00. De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal:

*“Dedução Indevida de Despesas Médicas.*

*Glosa do valor de R\$ 10.800,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução.*

*Enquadramento legal:*

*Art. 8º, inciso II, alínea "a", e §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.250/95; arts. 43 a 48 da Instrução Normativa SRF n.a 15/2001, arts. 73, 80 e 83, inciso II do Decreto n.º 3.000/99 - RIR/99.*

*COMPLEMENTAÇÃO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS*

*Apresentou recibo sem o numero do conselho (crefite). 10.000,00 e 800,00.”*

Foi apresentada impugnação, fls. 01 a 06, da qual se extrai os seguintes pontos de defesa, em resumo:

- as profissionais, cujos recibos por elas emitidos foram glosados, possuíam, à época, registro junto aos órgão regulador da categoria;
- ocorreram dois equívocos. Um deles em razão de não constar o carimbo funcional e o outro por haver deixado de apresentar cópia do verso do recibo;
- para suprir as faltas, solicitou declaração da profissional que não havia carimbado o recibo, com a finalidade de complementar as informações, e apresenta cópia frente e verso onde consta carimbo funcional de outra profissional que havia carimbado no verso do recibo;
- requer seja efetuada diligência junto ao CREFITO, com a finalidade de comprovar o fato de que ambas as profissionais estão inscritas e habilitadas a exercer a profissão de fisioterapeutas quando da emissão dos recibos;
- utilizou-se de deduções conforme determina o RIR;
- antes de lavrar as notificações, a autoridade fiscal poderia solicitar maiores esclarecimentos, requerendo elementos adicionais e realizando diligências;
- cita jurisprudência com a finalidade de demonstrar a necessidade de solicitar elementos adicionais pela autoridade fiscal, sob pena de ilegitimidade da glosa de deduções;
- em momento algum teve a intenção de iludir a autoridade fiscal. Simples equívocos não podem resultar em pena capital ao contribuinte;
- requer o cancelamento do crédito tributário.

Examinando o assunto, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS), fls. 43 a 52, entendeu que:

[...]

#### PRODUÇÃO DE DILIGÊNCIA

[...]

*Destarte, não cabe à autoridade julgadora deferir a produção de provas. Devem estas ser apresentadas com a impugnação, no prazo de 30 dias de ciência da exigência fiscal, a menos que ocorra uma das hipóteses "a" a "c" acima transcritas. Neste caso, deveria ser apresentado requerimento que demonstrasse a ocorrência das situações ali mencionadas, cabendo à autoridade julgadora, se configuradas as hipóteses, aceitar a prova trazida aos autos e considerá-las no julgamento.*

*Em caso contrário, como ocorre nos presentes autos, em que não houve requerimento fundamentado; juntada de documentos e outras provas intentadas, deve o julgamento ser procedido no estado em que se encontra o processo.*

#### DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

[...]

*Com isso fica claro que as decisões administrativas e judiciais, mesmo que reiteradas, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.*

#### GLOSA DE DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS

*Trata-se de glosa de despesas médicas por falta de comprovação, no valor total de R\$ 10.800,00, relacionados no quadro a seguir:*

[...]

*A questão da prova das despesas médicas deve ser analisada, nos termos da primeira parte do art. 29º do Decreto nº 70.235/1972, à luz dos seguintes elementos, critérios e princípios, colhidos na legislação do imposto de renda pessoa física, na doutrina e na jurisprudência administrativas:*

[...]

*3) Requisitos da Prova: Em síntese, da análise do § 2º do art. 8º da lei 9.250/95, extrai-se que, para que o documento de despesas médicas seja considerado eficaz como prova da dedução, deve necessariamente conter as seguintes características: a) servir como quitação da obrigação por meio de pagamento realizado pelo contribuinte (inc. I e III), o que, por evidente, enseja a especificação do valor pago e do pagante; b) identificar o contribuinte e/ou seus dependentes como beneficiários do tratamento (inc. II); c) identificar a natureza do serviço prestado, e a quantidade, se for o caso, o que não é suprido por expressões genéricas (inc. III); d) identificar o nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas*

*Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ do prestador do serviço (inc. III).*

4) *Ônus da Prova: regra geral, ao fisco cabe provar as alegações sobre omissão de rendimentos e, ao contribuinte, a prova dos fatos que reduzem o crédito tributário (art. 333 do CPC), competindo-lhe, portanto, desincumbir-se do ônus da prova das despesas médicas deduzidas, quando exigida pelo Fisco, por força da determinação contida no Decreto-Lei 5.844/43, reproduzida no art. 73 do RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999:*

*Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, ajuízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei 11" 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).*

*É decorrência da regra geral do direito, segundo a qual quem alega alguma coisa deve comprová-la, pois não seria lícito que a parte se beneficiasse do alegado com base apenas em meras afirmações.*

*Logo, para desincumbir-se do ônus da prova, ao contribuinte compete provar o fato que deu origem à despesa (serviço/produto) e também o pagamento efetuado. Contrário sensu, não se desincumbe do ônus da prova o contribuinte que apenas declara o fato e o pagamento da despesa. É o que se passa a demonstrar a seguir.*

5) *Natureza do Recibo e da Declaração de Pagamento: Esses documentos contêm uma declaração de fato, o que faz com que tenham aptidão para provar a declaração, mas não o fato declarado, conforme dicção do parág. único do art. 368 do Código de Processo Civil e parág. único do art. 219 do Código Civil/2002;*

[...]

*Em síntese, como não há presunção de veracidade, perante o Fisco, do recibo e da declaração de pagamento, a este documento atribui-se ordinário valor probatório.*

*Assim, com base nos princípios da persuasão racional e do livre convencimento, e, considerando que, conforme dispositivos do Código Civil retrocitados, o ônus da prova do fato declarado compete ao contribuinte interessado na prova da sua veracidade, conclui-se que, desde que haja motivos relevantes, é legítima a exigência, pelo Fisco, de elementos complementares a este documento, com a finalidade de formar juízo de verossimilhança dos fatos declarados, não se exigindo, para tanto, a infirmação da autenticidade e veracidade do recibo e da declaração de pagamento. Os motivos para tanto serão tratados no item 7 abaixo.*

[...]

7.1 *Despesas médicas de valor expressivo: ensejam, necessariamente, maior comprovação da despesa incorrida, as deduções de despesas médicas que tenham valor expressivo individualmente ou em conjunto. É sabido que, em regra, os*

*tratamentos de saúde mais onerosos são mais complexos, sendo, por isso, precedidos por exames laboratoriais, radiológicos e outros. Além disso, é possível afirmar que, em regra, as dívidas de valores elevados são pagas em cheque ou cartão de crédito, por questões de segurança e de comodidade. Considerando esses fatores, que são de conhecimento geral, e, portanto, deduzidos a partir da ordinária experiência, presume-se que, nesses casos, em regra, é viável, e possível, a apresentação, pelo contribuinte, de elementos complementares ao recibo de pagamento, tais como os documentos retrocitados (exames laboratoriais, cheques, etc).*

[...]

*Com base na legislação, critérios e princípios expostos, conclui-se por:*

*I) Considerar ineficazes os dez recibos (fls. 11 a 15) e a declaração (fl. 16), emitidos por Simone Thurler, no valor total de R\$ 10.000,00, com base nos fundamentos contidos nos itens 3; 4; 5 e 7.1 do presente voto. Porque não contém o endereço da emitente, e por se tratar de despesa de valor considerável, necessitaria que o efetivo dispêndio fosse confirmado.*

*II) Considerar ineficaz o recibo (fls. 17), emitido por Alexandra Dias Serafim, no valor total de R\$ 800,00, com base nos fundamentos contidos nos itens 3; 4; 5 e 7.1 do presente voto. Porque não contém o endereço da emitente, e por se tratar de despesa de valor considerável, necessitaria que o efetivo dispêndio fosse confirmado.*

*Em suma, deve ser mantida totalmente a glosa de despesas médicas no montante de R\$ 10.800,00.”*

Cientificado em 27/04/2011, fls. 48, o contribuinte ingressou recurso voluntário em 23/05/2011, fls. 49 a 53, apresentado as seguintes alegações a seguir transcritas, na parte essencial ao assunto discutido:

- apõem-se ao acórdão supracitado a preliminar de nulidade, pois o mesmo afronta primeiramente aos princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa, da legalidade e do devido processo administrativo e também ao que prescreve o inciso II do artigo 59 do Decreto 70.235/72, ao fundamentar a manutenção do lançamento de ofício do imposto em fato diverso do descrito na Notificação de Lançamento, preterindo o direito de defesa da impugnante;

- observa que a notificação baseou-se no fato do descumprimento de uma formalidade em relação aos recibos apresentados e a decisão dos julgadores se baseou no fato de os recibos não conterem os endereços das emitentes e pelo fato de os mesmos serem de valores consideráveis;

- a decisão nestes termos além de não analisar os argumentos de defesa da impugnante, não permitiu que a mesma se defendesse adequadamente, pois na notificação que recebeu não foram mencionados os fatos que mantêm a decisão do lançamento a que se impugna;

- não se pode admitir que um cidadão, contribuinte, seja notificado para se defender de uma acusação e a decisão que sustenta a punição respectiva à acusação sofrida se utilize de novos fatos e de novas acusações as quais o cidadão não foi chamado a se defender;

- o que se extrai do confronto do fundamento descrito na Notificação de Lançamento e as razões de decidir constantes do acórdão é uma verdadeira afronta aos princípios já colacionados da ampla defesa, do contraditório, do devido processo legal administrativo e também dos pressupostos de racionalidade e razoabilidade a que devem seguir tais procedimentos e decisões tomadas pela Administração Pública;

- é de se ver que os julgadores basearam sua decisão em fatos, motivos e em pressupostos legais totalmente diversos dos explicitados na Notificação de Lançamento que originou o processo administrativo contencioso. Não merecendo, portanto, permanecer constituído o acórdão.

- não obstante assistir razão ao órgão responsável pela fiscalização da exação aqui tratada quanto ao descumprimento da exigência de falta do nome dos beneficiários dos serviços, bem como o endereço dos beneficiários, tal vício formal foi sanado logo quando da impugnação ao lançamento de ofício, visto que junto a sua peça de defesa a requerida apresentou os documentos necessários para solucionar o defeito dos documentos quanto às referidas formalidades, descabendo, portanto, a manutenção do respectivo lançamento. Tal conclusão se chega tendo em vista a competência fiscalizadora, não obstante sua extrema importância e eficiência, se reduzir a necessidade de o declarante apresentar, em caso de dúvida levantada pelo órgão competente, os documentos imprescindíveis para provar o que alegam na declaração. Assim, ao apresentar o número do registro junto ao órgão profissional, sanado foi por inteiro o vício reclamado na notificação, não existindo mais, desta feita, os motivos que a levaram a efeito.

- conclui-se que a constituição do crédito tributário não deve prosperar, pois, conforme já fundamentado e demonstrado, falta congruência entre os fatos relatados na Notificação de Lançamento que formaliza o crédito tributário e os fundamentos da decisão que mantém o referido lançamento, eivando de vícios todo o procedimento administrativo;

- além do mais, os motivos que geraram o crédito tributário por meio da Notificação de Lançamento já não mais existem, perdendo-se o objeto do lançamento de ofício, o que por óbvio extingue o crédito tributário;

- requer o acolhimento da preliminar, nos termos apresentados, tornando nulo os efeitos da decisão e o acórdão que mantém indevidamente o crédito tributário; sejam considerados válidos os recibos e as respectivas declarações apresentadas pela impugnante, a fim de seja sanado os vícios formais encontrados nos recibos apresentados no procedimento de revisão de Declaração de Ajuste Anual; seja julgada procedente a impugnação, visto que os documentos acima referidos suprem as exigências feitas na Notificação de Lançamento e, conseqüentemente, seja desconstituído o crédito tributário em favor da União.

É o relatório.

## Voto

**Conselheiro Jaci de Assis Junior, Relator**

O recurso foi tempestivamente apresentado e preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

A recorrente alega que a decisão recorrida baseou-se em fatos, motivos e em pressupostos legais totalmente diversos dos explicitados na Notificação de Lançamento que originou o processo administrativo, não permitindo, assim, que se defendesse adequadamente. Alega também que os argumentos de defesa apresentados na impugnação não foram analisados pelos julgadores de primeira instância. Diante disso, entende que a solução dada ao contencioso pelo órgão julgador de primeiro grau administrativo incorreu em cerceamento do seu direito de defesa.

Sobre o assunto, assim dispõe o 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.*

*[...].”*

Conforme relatado, a notificação de lançamento se fundamentou na constatação de que os recibos das despesas médicas apresentados pelo contribuinte “Apresentou recibo sem o numero do conselho (crefito). 10.000,00 e 800,00”.

Por sua vez, ao apreciar a impugnação apresentada pelo contribuinte, o colegiado julgador de primeira instância entendeu que, por envolverem valores considerados expressivos, o exame das despesas médicas glosadas ensejariam, necessariamente, maior comprovação da despesa incorrida, entre as quais a apresentação, pelo contribuinte, de elementos complementares ao recibo de pagamento, tais como exames laboratoriais, cheques, etc. Diante disso, considerou ineficazes todos os recibos de despesas médicas acostados aos autos pelo impugnante.

Observe-se que, ao declarar a ineficácia dos recibos apresentados pela contribuinte, o julgamento administrativo ampliou a imputação fiscal. Nesse sentido, em várias oportunidades esta 2ª Turma Especial da Segunda Seção do CARF, decidiu que não cabe ao julgador ocupar o papel da autoridade lançadora no sentido de comprovar a inidoneidade dos recibos, conforme se pode observar do seguinte excerto extraído do voto que conduziu o Acórdão nº 2802-001.900, proferido na sessão realizada dia 19/09/2012, relator: Conselheiro Jorge Cláudio Duarte Cardoso:

*“Não obstante seja louvável a preocupação do julgador de primeira instância, o devido processo legal exige que o processo caminhe sempre para frente e que o contribuinte arque com o ônus de defender-se unicamente da imputação que lhe foi feita no auto de infração, desta forma, não cabe ao julgador ocupar o papel da autoridade lançadora no sentido de comprovar a inidoneidade dos recibos e, ainda que haja imperfeições na lei que permitam eventual deturpação do benefício fiscal, não é lícito ao julgador, na tentativa de corrigir essas imperfeições, ampliar a imputação fiscal e com isso aumentar as exigências comprobatórias ao contribuinte sem base legal.”*

Portanto, constatado que a decisão recorrida ampliou a imputação fiscal ao exigir do contribuinte comprovação maior do que aquela exigida pela notificação de lançamento, fica caracterizado o cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo que, nos termos do art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972, é capaz de provocar a nulidade da decisão proferida em primeiro grau administrativo.

A recorrente também alega que a decisão de primeiro grau não atacou os argumentos expostos na peça impugnatória.

Nesse sentido, observa-se que, embora o acórdão contestado tenha destacado que os recibos que não preenchem os requisitos objetivos do art. 8º § 2º da lei 9.250, de 1995, não têm eficácia probatória para fins de dedução do imposto de renda pessoa física, também se observa que o relator do voto do acórdão recorrido não se manifestou quanto à alegação apresentada pelo impugnante no sentido de que os vícios apontados pelo lançamento de ofício teriam sido sanados.

Tal falha revela omissão contida no voto proferido pela autoridade julgadora de primeira instância, a qual deverá ser sanada, sob pena de violação ao princípio do duplo grau de jurisdição que rege o processo administrativo fiscal.

Pretende a recorrente que seja desconstituída a exigência formalizada pela notificação do lançamento, sob a alegação de *“falta congruência entre os fatos relatados na Notificação de Lançamento que formaliza o crédito tributário e os fundamentos da decisão que mantém o referido lançamento, eivando de vícios todo o procedimento administrativo”*.

Observe-se que, por força do § 1º do art. 59, do Decreto nº 70.235, de 1972, a nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência. Diante dessa determinação legal, não há como acolher tal pretensão apresentada pela recorrente.

Voto por declarar a nulidade do acórdão proferido em primeira instância, determinando o retorno dos autos à DRJ em Campo Grande (MS) para que novo julgamento seja realizado.

(assinado digitalmente)

Jaci de Assis Junior