



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13794.720006/2013-82
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.105 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2023
Recorrente ANTONIO MATIAS PEREIRA DA SILVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. PROVA. CONTRIBUINTE OU DEPENDENTES.

As deduções da base de cálculo do imposto de renda a título de despesa médica somente serão aceitas quando restarem comprovadas, mediante documentação hábil e idônea, o respectivo gasto e desde que relacionadas ao contribuinte ou aos seus dependentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário interposto. Vencidos os conselheiros Diogo Cristian Denny (relator), Rodrigo Duarte Firmino e Francisco Ibiapino Luz, que negaram-lhe provimento. Designado redator do voto vencedor o conselheiro Rodrigo Rigo Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Relator(a)

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Rigo Pinheiro – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Diogo Cristian Denny, Gregorio Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Ana Claudia Borges de Oliveira, Jose Marcio Bittes, Rodrigo Rigo Pinheiro, Thiago Alvares Feital (suplente convocado(a)), Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-012.105 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13794.720006/2013-82

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:

Contra o(a) contribuinte, acima identificado(a), foi lavrada Notificação de Lançamento – Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, fls. 11/16, relativo ao ano-calendário de 2009, para formalização de exigência e cobrança de imposto suplementar no valor total de **R\$ 16.823,55**, incluindo multa de ofício e juros de mora.

A(s) infração(ões) apurada(s) pela Fiscalização, relatada(s) na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, os dispositivos legais infringidos e a penalidade aplicável encontram-se detalhados às fls. 13/14.

- Dedução Indevida de Despesas Médicas; e

- Dedução Indevida de Previdência Privada e Fapi.

Inconformado(a) com a exigência, cuja ciência ocorreu em 23/11/2012 (fls. 12), o(a) interessado(a) apresentou impugnação em 26/12/2012 (fls. 02/09), alegando a improcedência da autuação.

"LANÇAMENTO DE OFÍCIO Nº 2010/532939186133764

ANTONIO MATIAS PEREIRA DA SILVA JÚNIOR, brasileiro, casado, funcionário público estadual, residente na rua das Pedras nº 15, Boa Vista, Cachoeiras de Macacu - RJ., inscrito no CPF nº 037.650.847-78, vem com o presente apresentar a V. Sa. IMPUGNAÇÃO à Notificação de Lançamento oriunda de procedimento de revisão de Declaração de Ajuste Anual, correspondente ao ano-calendário de 2010, baseando-se nos fatos e direito que passa a aduzir:

I - PRELIMINARES

1 - TEMPESTIVIDADE DA IMPUGNAÇÃO

Inicialmente declara que a impugnação ora apresentada é tempestiva, haja vista que a ciência do respectivo auto de infração somente ocorreu quando da diligência efetuada por seu procurador exatamente no dia 23 de novembro de 2012 (sexta-feira), cuja contagem do trintídio legal iniciou-se em 26.11.2012, portanto o prazo regulamentar encerra-se no dia 25/12/2012, feriado nacional comemorativo ao nascimento de Jesus Cristo, prorrogando-se para o dia 26.12.2012 (prazo fatal).

2 - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Após cuidadosa análise do lançamento chegou-se a conclusão que o respectivo lançamento é nulo e destituído de qualquer eficácia jurídica, uma vez que o lançamento de ofício é arbitrário face inexistência de intimação para apresentação de documentos. Não se deve alegar que o contribuinte requerente não foi encontrado em seu endereço, este argumento não persiste, pois o Correio efetua entrega de correspondência normalmente em sua residência.

Lego engano, mera presunção.

Na verdade, o Requerente jamais recebeu qualquer notificação da Administração Fazendária para apresentar documentos. Não deve autuar por autuar. Sabe-se que o excesso de exação é medida de instauração de procedimento criminal, uma vez que Administração somente deve agir dentro dos limites expressos em lei.

Neste ponto, caberia verificar fielmente se de fato a correspondência foi realmente enviada e, se foi recebida pelo contribuinte. Entretanto, opta por autuar praticando ato príncipe, ignorando o Estado Democrático de Direito.

Destarte, a presente autuação está lastreada na falta de apresentação de documentos, atitude pueril, sem demonstrar evidências capaz de impedir o julgador em alcançar a certeza necessária para que prevaleça a exigência fiscal. O fisco não se deu ao trabalho

de aprofundar a investigação a partir das suspeitas iniciais, diligenciando perante a Recorrente no sentido de auferir se as informações constantes na DIRF são verdadeiras de modo a afastar possibilidades em contrário.

Afinal, a própria Administração tem o dever de ofício em tornar nulos seus próprios quando eivados de vícios, conforme determina o artigo 53 e seguintes da Lei Federal n.º 9.784/99, neste aspecto, esta é a hipótese!

Insta salientar, a nulidade não decorre do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte, por força do artigo 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte no exercício da ampla defesa.

Todavia, não deve ser rejeitado o pedido de nulidade do auto de infração fundado na deficiência da descrição dos fatos, uma vez que os elementos contidos no lançamento e nos termos anexos deixaram de demonstrar a origem das diferenças apuradas pelo Fisco. A descrição dos fatos é evasiva, deficiente e inexata, ensejando a decretação da sua nulidade, por existir prejuízos para a defesa e o ato não cumpriu sua finalidade. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, pois a impugnação poderá não evidenciar a correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento.

A doutrina é plenamente clara e ofuscante neste sentido, *letteris*:

(...)

A jurisprudência administrativa é pacífica sobre o tema, *verbis*:

II - MÉRITIS

Falecem de qualquer fundamentação fática e jurídica as razões expendidas no auto de infração, face à hierarquia da Lei Tributária.

Na verdade, a glosa efetivada em DIPF ano calendário de 2009, refere-se a:

1 - Dedução Indevida de Despesas Médicas

2 - Dedução Indevida de Previdência Privada

No tocante as despesas médicas, cabe trazer à apreciação as determinações contidas sobre a glosa dessas despesas, fazendo-se necessário invocar o artigo 8º da Lei n.º 9.250/1995, a saber:

(...)

É fácil constatar, que a legislação de regência estabelece que na declaração de ajuste anual poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos realizados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos, restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativo ao seu tratamento e ao de seus dependentes. Sendo que esta dedução fica condicionada que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e CPF ou CGC de quem os recebeu.

Como se bastasse, é incabível o lançamento apoiado apenas em indícios, sem o suporte na auditoria capaz de detectar a suposta inidoneidade dos documentos apresentados. Assim, os valores indicados pelo Auditor como glosa de despesas medicas não estão respaldados e embasados em fatos concretos não configurando presunção, uma vez que a Impugnante traz a baila documentos capaz de comprovar às irregularidades do lançamento.

Por outro lado, cabe informar que o Contribuinte Requerente exatamente no dia 16/07/2007 foi vítima de acidente automobilístico, o qual sofreu grave lesão na coluna cervical, inclusive, foi compelido em suas atividades profissionais, conforme noticiam os documentos acostados.

Desta feita, o tratamento fisioterápico realizado durante todo o lapso temporal se deu por recomendações médicas, não cabendo a Administração cerceá-lo dessa prática recomendada por profissional ilibado e de vasto conhecimento.

Forte nas documentações acostadas, as quais demonstram que as despesas médicas foram efetivamente realizadas, segundo revelam os documentos hábeis e idôneos sua efetivação, recebimento e pagamento ao prestador.

Os elementos ora produzidos auxiliam na elucidação e comprovação de sua realização.

Quanto à glosa dedução indevida de previdência privada, o Requerente desiste de impugná-la por extravios de documentos praticados pelo profissional que confeccionava sua declaração de ajuste.

Neste sentido, cumpre trazer à colação acórdão proferido no julgamento da Apelação Cível n.º 200738000198281, exarada pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, *verbis*:

(...)

Ocorre, a gradação das multas deve ser avaliada segundo a gravidade da infração (artigo 142 - CTN). Em caso de sonegação ou fraude hipóteses de incidência vinculadas aos artigos 71 e 72, da Lei n.º 4.502/64 desde que constate a ação ou omissão proposital para configuração do ato ilegal, o qual deverá ser demonstrado objetivamente pelo fisco.

Concernente a multa aplicada, nenhum dúvida paira a enfatizar seu comprometimento com a própria sobrevivência do Autuado, primando pela redução com base nos princípios da capacidade contributiva, do não confisco, não propagação e da proporcionalidade em sua aplicação.

Neste ponto destaca-se o voto proferido pelo eminente Ministro ILMAR GALVÃO no julgamento da ADIn n.º 551/RJ., *verbis*:

(...)

Se assim não for, seguir-se-á o caráter confiscatório da multa ou penalidade tributária.

Nas palavras de SACHA CALMON NAVARRO COELHO:

(...)

Dada essa certeza, a penalidade pecuniária pelo seu montante, afigura-se desproporcional à suposta infração se cometida, é excessivamente onerosa, assumindo feição confiscatória e vedada constitucionalmente. Contudo, a multa de 20% não ostenta esse caráter, cuja finalidade representa educativa e de repressão da penalidade.

Aliás, acerca desta constatação asseverou o Pretório Excelso no julgamento do Recurso Extraordinário 239.964/RS, relatora Ministra Eilen Gracie, julgado em 15.04.2003, *letteris*:

(...)

Corroborando com este tema, assim pronunciou-se o Tribunal Regional Federal da 5ª Região, ao julgar a Apelação Cível n.º 2000.84.00.005751-6, da relatoria do Desembargador Federal Elio Siqueira, julgado em 12.08.2004, ementou:

(...)

Ainda que dúvida houvesse quanto à natureza da multa moratória, aplicável seria o artigo 112 do Código Tributário Nacional, em seu inciso III, que determina, nas infrações e cominações de penalidades, a interpretação de maneira mais favorável ao contribuinte, em caso de dúvida.

Em suma, quem tem o ônus da ação tem o de afirmar e provar os fatos que servem de fundamento à relação jurídica litigiosa; quem tem o ônus da exceção tem o de afirmar e provar os fatos que servem de fundamento a ela. Assim, ao autuante cabe provar os fatos constitutivos, enquanto a autuada cabe provar os impeditivos, extintivos ou modificativos (Moacyr Amaral Santos, 'Comentários ao Código de Processo Civil', IV vol., arts. 332 a 475, 2ª ed., 1977, Forense, p. 33).

Baseando-se nessas afirmativas, pode-se afirmar que o referido auto de infração é nulo, não gerando qualquer efeito legal.

Os princípios constitucionais de tributação são elementos informativos da atividade de tributar, funcionam como elementos delimitadores e disciplinadores. O inciso I, do art. 150 da Carta Política, insculpiu o conhecido princípio da legalidade não há tributo sem lei.

Isto posto, requer a V. Sa. digne-se de determinar o CANCELAMENTO e ARQUIVAMENTO deste indigitado auto de infração, uma vez que os comprovantes acostados demonstram a veracidade de que esses valores foram dispendidos legalmente, agindo assim, V. Sa. estará praticando o fiel cumprimento do dever e a mais pura e salutar JUSTIÇA."

Em respeito aos critérios estabelecidos no art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.061, de 04/08/2010, quais sejam: os processos sem intimação prévia, ou sem atendimento à intimação e, ainda, sem apresentação anterior de SRL, o presente processo retornou à unidade de origem – Delegacia da Receita Federal do Brasil em (no) Niterói - para que as alegações do(a) contribuinte fossem examinadas primeiramente.

Assim sendo, a DRFB/Niterói emitiu Termo Circunstanciado e Despacho Decisório, fls. 42 a 45, propondo o manter em parte a exigência fiscal.

Do Termo Circunstanciado e do Despacho Decisório foi dada ciência ao(à) contribuinte, em 29/06/2015 (fls. 53/54).

O(A) interessado(a), em 16/07/2015, apresentou manifestação ao Termo Circunstanciado e Despacho Decisório (fls. 57/64), nos seguintes termos:

"ANTÔNIO MATIAS PEREIRA DA SILVA JÚNIOR, nos autos do Processo Administrativo, em que é RECORRENTE, sendo RECORRIDO o Delegado da Receita Federal de Niterói, inconformado, com a decisão proferida, vem, com fulcro no art. 2º, da Lei nº 8.748/93, interpor a presente IMPUGNAÇÃO para a DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO ESPECIALIZADA desta região fiscal, tudo pelas razões que passa a expor que demonstram o seu cabimento a saber:

TEMPESTIVIDADE DO RECURSO

O Recorrente recebeu em 30/06/2015 correspondência cientificando o julgamento do seu pedido impugnatório, onde se deu parcial provimento para excluir da exigência fiscal o ínfimo valor de R\$ 360,06.

Considerando que o prazo para a interposição do recurso é de 30 (trinta) dias, contados no dia seguinte do recebimento da notificação, ou seja, a partir do dia 01/07/2015, cujo lapso temporal expira-se em 30.07.2015, podendo-se afirmar que o recurso é temporâneo.

DA NULIDADE DA DECISÃO

Como se observa, a decisão emanada da SEFIS/DRF/NIT. está em perfeita contra-mão legal, pois não cabe a este órgão decidir em primeira instância ou até mesmo retificá-lo, uma vez que a oportunidade de alteração restou ultrapassada, ademais, o órgão competente para decidir em primeiro grau é da delegacia especializada em julgamento, conforme prescreve a legislação vigente.

Nesta conformidade, requer antecipadamente a nulidade da inusitada decisão, uma vez que não se enquadra na disposição contida na Lei nº 8.748/93.

O tema "Justiça Tributária" tem sido alvo de grandes debates na doutrina pátria e estrangeira. Paulo de Barros Carvalho, em recente arrazoado elaborado por ocasião do I Congresso Internacional de Direito Tributário explica:

(...)

O Recorrente alega preliminarmente nulidade da decisão ora combatida, por tratar-se de pessoa incompetente para fazê-lo nos exatos termos prescritos no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972:

(...)

Impugnado o auto de infração, este deveria ser remetido ao Órgão competente para julgamento e, jamais retornar a autoridade lançadora para tomar atitudes que entendesse como correta.

Em se tratando de comprovação de despesas médicas deve a autoridade fiscal fundamentar a autuação de forma circunstanciada e inequívoca, neste caso, a decisão da autuação esta representada pelo princípio kafkiano por ser genérica e lacônica uma vez que os recibos emitidos estão em conformidade com a legislação pertinente.

O lançamento não apontou minimamente que os recibos apresentados estão em desacordo com a legislação. Em segundo plano não cabe ao Julgador ocupar o papel da autoridade lançadora no sentido de comprovar a inidoneidade dos recibos e suprir a insuficiente imputação fiscal que deveria ter constado no lançamento. Não devendo confundir discricionariedade com arbitrariedade.

DAS RAZÕES MERITÓRIAS

Em nível de procedimento fiscal, a Auditora Fiscal intimou o Recorrente a apresentar comprovação do efetivo do pagamento ao profissional liberal, bem como fosse apresentada documentação contemporânea comprovando a efetiva prestação de serviços, mediante apresentação de prescrição médica ou qualquer outro instrumento.

Essa exigência de apresentação de novos documentos caracteriza a mais perfeita inovação da motivação do lançamento, conseqüentemente há o agravamento da exigência fiscal, somente seria plausível, caso autoridade fiscal motivasse de forma circunstancia essa exigência, sem haver a necessária ampliação dos limites da lide. Assim, não tendo a fiscalização motivada qualquer indicio ensejador da efetividade dos recibos apresentados, desta feita, não tem o poder-dever de ampliar essas circunstancias, poderia, entretanto, iniciar procedimento para aferir se o profissional beneficiário dos serviços lançou efetivamente esses valores como receita.

Conjugando os pedidos enunciados, vê-se que esses dados foram regularmente apresentados concomitantemente com a impugnação protocolada em 26.12.2012, onde apresentou vasta documentação, inclusive, o registro de ocorrência policial noticiando a existência de acidente automobilístico do qual o Recorrente fora acometido. Acostou também, laudo fisioterápico e o boletim de atendimento a vítima de acidente emitido pelo Hospital Municipal Dr. Celso Martins.

Havia naquela oportunidade recomendações de tratamento fisioterápico, considerando o grave acidente. Desta feita, não há hipótese de tratamento para favorecimento de benefício fiscal ou burla para pagamento inferior ao valor devido.

Pelo contrário o tratamento de fisioterapia somente foi desenvolvido face circunstancia da gravidade física em que se encontrava o Recorrente.

Segundo o enunciado disposto no artigo 73 caput, bem como em seu § 1º, e por último no artigo 80, do Decreto nº 3.000/1999 - RIR, admite-se como prova de pagamento, a princípio, os recibos fornecidos por profissionais competentes, legalmente habilitados, cujos requisitos estabelecidos estão devidamente dispostos nos recibos apresentados ao agente lançador.

Arbitrar ou mesmo desconsiderar documentos, não é competência da fiscalização, a qual age exclusivamente em prol do fisco, seu empregador. Entretanto, desconsiderar a vasta documentação idônea e ilibada apresentada importa na total desconsideração do conjunto de elementos das evidencias da situação de fato apontada, pois não existe na documentação acostadas nenhuma carência de requisito formal exigido pela legislação.

A doutrina civilista produzida pelo incomparável professor Washington de Barros Monteiro, em sua festejada obra Curso de Direito Ovil, vol. IV, Ed. Saraiva 1994, pág. 255, leciona:

(...)

Por outro lado, o Recorrente quando solicitado, apresentou toda documentação exigida, não deve e não pode a Administração Tributária exigir além do que a legislação lhe confere, agindo além das prerrogativas inscritas no Decreto nº 3.000/1999 e da vasta e maciça jurisprudência sobre o tema, em especial a doutrina da 4ª Câmara do Conselho de Contribuintes - Acórdão 104.20164, *verbis*.

(...)

Para Célio Armando Janczeski: "A aplicação das presunções e indícios no direito tributário deve ser feita com especial cautela, já que se afastando da segurança e certeza jurídica, que respaldam os princípios da legalidade e da tipicidade, enveredam-se no perigoso campo da imprecisão, dubiedade e incerteza". (Direito Processual Tributário, Florianópolis, AOB/SC Editora, 2005, p. 73 e 77).

Recentemente, os desembargadores da 7ª Turma do Tribunal Regional Federal (TRF) da 1ª Região decidiram importante causa a favor dos contribuintes: recibos emitidos por profissionais de saúde que contenham os requisitos previstos na Lei nº 9.250/1995 são suficientes para comprovar as despesas do contribuinte com a saúde (Processo nº 0038067-78.2014.4.01.0000).

(...)

Nesta hipótese elencada, não cabe ao fisco presumir como infração tributária quando o Recorrente comprovou a realização das despesas médicas efetuadas por fisioterapeuta, caso discorde do conteúdo inscritos nos comprovantes, cabe exclusivamente ao ente lançador comprovar que esses documentos são falsos ou fraudulentos, cuja presunção de boa-fé favorece ao contribuinte, inexistindo comprovação de existência de fraude, as despesas apresentadas são dedutíveis do imposto de renda.

Para o jurista e professor Hugo de Brito Machado, ao discorrer sobre a teoria da prova enuncia:

(...)

Para finalizar, não há elementos que desconstituam a veracidade dos recibos acostados, face mingua de elementos deve-se anular as glosas elencadas, considerando-se como válida as deduções com despesas médicas.

REQUERIMENTOS

De tudo quanto ora exposto, a decisão de primeira instância não encontra nenhum suporte jurídico nas peças processuais. E é curial que embora o julgador tenha livre convencimento, deverá, todavia, atender aos fatos e circunstâncias constantes dos autos.

Isto posto, o Recorrente espera que seja a presente IMPUGNAÇÃO admitida e, uma vez processada, seja remetida a DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO DESTA REGIÃO FISCAL, onde o eminente e insigne JULGADOR conhecerá e proverá a presente impugnação para o fim de reforma a decisão, reconhecendo o pedido para anular a glosa dos valores devidamente apresentados e comprovados, pois, desta forma, V.Sa., estará distribuindo a mais salutar JUSTIÇA."

Tendo em vista o disposto na Portaria RFB nº 453, de 11 de abril de 2013 (DOU 17/04/2013), e no art. 2º da Portaria RFB nº 1.006, de 24 de julho de 2013 (DOU 25/07/2013), e conforme definição da Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial da RFB, encaminhou-se o presente e-processo para apreciação pela DRJB/Fortaleza.

É o relatório.

Cientificado da decisão de primeira instância em 20/02/2019, o sujeito passivo interpôs, em 14/03/2019, Recurso Voluntário, alegando a improcedência parcial da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que os documentos apresentados cumprem com os

requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento;

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro(a) Diogo Cristian Denny - Relator(a)

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

O litígio recai sobre glosa de despesas com fisioterapia, de R\$30.000,00

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:

Da análise da matéria consubstanciada na Notificação de Lançamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF e seus anexos, na peça impugnatória e nos demais documentos acostados ao processo, fundamento, na qualidade de autoridade julgadora, esta decisão nas verificações a seguir descritas.

Dos autos, verifica-se que a impugnação apresentada pelo contribuinte foi analisada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em (no) Niterói, em conformidade com a Instrução Normativa RFB nº 958, de 15/07/2009, com as alterações da Instrução Normativa nº 1.061, de 04/08/2010, que assim estabelece:

“Instrução Normativa RFB nº 1.061, de 2010.

Art. 1º A Instrução Normativa RFB nº 958, de 15 de julho de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 6º-A:

“Art. 6º-A. A impugnação do sujeito passivo à Notificação de Lançamento efetuada sem intimação prévia, ou sem atendimento à intimação, e sem apresentação anterior de Solicitação de Retificação de Lançamento, terá o seguinte tratamento:

I - os documentos apresentados e demais questões de fato alegadas serão analisados pela autoridade lançadora;

II - da análise de que trata o inciso I, da qual será lavrado termo circunstanciado, poderá resultar revisão de lançamento para cancelamento ou redução da exigência;

III - será dada ciência ao sujeito passivo do termo de que trata o inciso II, com abertura de prazo para manifestação relativa ao conteúdo do termo, em 30 (trinta) dias, no caso de remanescer a exigência no todo ou em parte;

IV - a impugnação será submetida a julgamento, nos termos do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, juntamente com a eventual manifestação de que trata o inciso III.

§ 1º O disposto no caput é aplicável a processos em tramitação nas DRJ, para os quais não tenha havido prévia manifestação por parte da autoridade lançadora, acerca das situações fáticas que ensejaram o lançamento, inclusive nos casos de processos instaurados com base no procedimento estabelecido pela Instrução Normativa SRF nº 579, de 8 de dezembro de 2005.

§ 2º Na situação de que trata o § 1º, as questões de fato poderão, a critério da autoridade julgadora, ser imediatamente por ela analisadas.”

Art. 2º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.”

Da análise elaborada pela autoridade fiscal, a qual somente abrangeu questões de fato, isto é, em que a autoridade fiscal se ateve a examinar tão somente os documentos apresentados pelo contribuinte, resultou na manutenção parcial da notificação de lançamento.

A Delegacia de Origem efetuou a revisão preliminar do lançamento, conforme documentos às fls. 42 a 45.

"1 – RELATÓRIO:

Trata o presente processo de impugnação à Notificação de Lançamento n.º 2010/532939186133764, relativa ao Imposto de Renda Pessoa Física do exercício 2010, ano-calendário 2009, na qual foi apurado crédito tributário no valor de R\$ 16.823,55 (fls. 12/16).

De acordo com os Relatórios de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal da Notificação de Lançamento foram apuradas as seguintes infrações:

Dedução de Previdência Privada e FAPI

- Valor da Glosa : R\$ 748,18

Dedução Indevida de Despesas Médicas

- Valor da Glosa : R\$ 30.000,00

O contribuinte, através de procurador, alega em síntese, que discorda das glosas incidentes sobre as deduções informadas em declaração de ajuste, e conclui requerendo o cancelamento do débito fiscal reclamado.

2 – FUNDAMENTOS:

Em conformidade com o art. 6º- A da IN RFB n.º 958, de 15 de julho de 2009, com redação dada pela IN RFB n.º 1.061 de 04 de agosto de 2010, os processos de impugnação que envolvam questões de fato, não alcançando matéria de direito, e cuja notificação de lançamento tenha sido emitida sem intimação prévia ao sujeito passivo, ou sem atendimento à intimação, e sem apresentação anterior de Solicitação de Retificação de Lançamento (SRL), serão analisados pela autoridade lançadora.

Da análise do presente processo, verifica-se que a impugnação é tempestiva, tendo em vista que foi recebida em 04/01/2013, e a ciência ocorreu na mesma data com base no despacho de fls. 34. Considerando ainda que o crédito tributário apurado não foi pago nem parcelado e que a Notificação de Lançamento foi emitida sem atendimento à intimação, é cabível a análise dos documentos apresentados e das questões de fato alegados.

De acordo com a documentação juntada e as pesquisas efetuadas nos sistemas desta Secretaria, constatou-se que:

• a Glosa da Dedução Indevida da Previdência Privada e FAPI no valor de R\$ 748,18, deve ser **cancelada**, tendo em vista a comprovação conforme consulta de sistema, consoante o disposto no art. 74 do Decreto 3.000/99 – RIR/99;

• a **Glosa da Dedução Indevida de Despesas Médicas no valor de R\$ 30.000,00, deve ser mantida, consoante o disposto no art. 8º, inciso II, alínea “a”, e parágrafo 2º e 3º, Lei n.º 9.250/95; arts. 73, 80 do Decreto 3.000/99 – RIR/99 e arts. 43 e 48 da Instrução Normativa SRF n.º 15/2001; tendo em vista que, intimado em 10/11/2014 e reintimado em 09/12/2014, não apresentou qualquer documento para comprovar o efetivo pagamento informado para o profissional abaixo:**

Bruno dos Reis Peron	074.176.717-13	30.000,00
----------------------	----------------	-----------

À vista dos argumentos e documentos trazidos aos autos, torna-se necessário rever o lançamento, cujos cálculos estão demonstrados a seguir:

3 – DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DOS VALORES APURADOS APÓS A REVISÃO:

Descrição	Notificação	Declaração	Revisão
1) Total dos Rendimentos Tributáveis Declarados	128.660,39	128.660,39	128.660,39
2) Omissão de Rendimentos Apurada	0,00	0,00	0,00
3) Total das Deduções Declaradas	37.639,11	37.639,11	37.639,11
4) Glosa de Deduções Indevidas	30.748,18	0,00	30.000,00
5) Prev. Oficial sobre Rendimento Omitido	0,00	0,00	0,00
6) Base de Cálculo Apurada (1+2-3+4-5)	121.769,46	91.021,28	121.021,28
7) Imposto Apurado após as Alterações (Calculado pela Tabela Progressiva Anual)	25.531,23	17.075,48	25.325,48
8) Contrib. Prev. a Empregado Doméstico	0,00	0,00	0,00
9) Dedução de Incentivo Declarada	0,00	0,00	0,00
10) Glosa de Dedução de Incentivo	0,00	0,00	0,00
11) Total de Imposto Pago Declarado	8.733,35	8.733,35	8.733,35
12) Glosa de Imposto Pago	0,00	0,00	0,00
13) IRRF sobre infração e/ou Camê Leão Pago	0,00	0,00	0,00
14) Saldo do Imposto a Pagar Apurado após Alterações (7-8-9+10-11+12-13)	16.797,88	0,00	16.592,13
15) Saldo do Imposto a Pagar Declarado	8.342,14	8.342,14	8.342,14
16) Imposto já Restituído	0,00	0,00	0,00
17) Imposto Suplementar	8.455,74	0,00	8.249,99

4 – CONCLUSÃO:

Em face do exposto, CONCLUI-SE que a Notificação de Lançamento nº 2010/532939186133764, deve ser mantida em parte, conforme demonstrativo de cálculo acima.

O presente Termo Circunstanciado abrange tão somente as questões de fato impugnadas, não alcançando eventuais questões de direito, que serão analisadas pela DRJ."

PRELIMINARES:

NULIDADE:

O artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993, enumera os casos que acarretam a nulidade:

“**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.

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.” (Grifo nosso)*

O Termo Circunstanciado e o correspondente Despacho Decisório não se enquadram nos tipos acima citados, pois em nenhum momento houve a emissão de termos, atos, despachos ou decisões por pessoas que não teriam competência para fazê-lo.

Além do mais, não houve a preterição do direito de defesa pois, a fase litigiosa, na esfera administrativa, se instaura com a impugnação contra o lançamento e, ainda, com o duplo grau de jurisdição na apreciação das provas e dos argumentos de defesa, à vista do Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa garantido pela Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inciso LV, que dita que “*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*”.

O trâmite de um processo administrativo fiscal envolve dois momentos distintos: (a) o momento do procedimento oficioso, e (b) o momento do procedimento contencioso.

A primeira fase do procedimento, a fase 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(a) 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. Na realidade, nessa fase o fisco submete-se à regra geral do ônus da prova prevista no Processo Civil – que serve como fonte subsidiária ao processo administrativo fiscal. Incumbe ao fisco, como autor, o ônus de provar os fatos constitutivos do seu direito. Ou seja, cabe à autoridade fazendária provar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias necessárias à constituição do crédito tributário. Se a fiscalização não se desincumbe a contento de sua tarefa, não se extrai daí qualquer problema de ordem processual, mas apenas insuficiência de provas contra o sujeito passivo. E a suficiência ou não das provas, desde que estas não sejam obtidas de forma ilícita, é questão relacionada ao próprio mérito do lançamento.

A fase processual contenciosa da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva do lançamento (art. 14 do Decreto n.º 70.235, de 1972) e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração. À litigância e conseqüente solução desse conflito é que se aplicam as garantias constitucionais da observância do contraditório e da ampla defesa, referidos pelo(a) impugnante, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de direito de defesa durante o curso da ação fiscal.

O presente lançamento trata de Dedução Indevida da Previdência Privada e FAPI e de Despesas Médicas.

O(A) requerente em sua defesa afirma que não existe qualquer prova que houve tentativa de intimação pessoal ou por terceira pessoa via correio em seu domicílio fiscal, sendo, pois nula a notificação em razão de sua intimação prévia ter ocorrido por Edital.

Cumprir destacar, inicialmente, que a ausência de intimação prévia não acarreta prejuízo ao(à) contribuinte e não implica nulidade ou violação aos princípios constitucionais do contraditório, do devido processo legal ou cerceamento do direito de defesa.

A este respeito veja-se o que dispõe o art. 1º, da Instrução Normativa RFB n.º 1.061, de 4 de agosto de 2010, já reproduzido acima:

Conforme legislação já transcrita, a notificação efetuada sem intimação prévia ou ainda sem atendimento a intimação não é considerada nula, devendo, nesses casos, a notificação seguir o procedimento descrito no art. 6-A Instrução Normativa RFB n.º 958, de 15 de julho de 2009, com a análise pela Autoridade Lançadora dos documentos apresentados pelo contribuinte.

No presente caso, o(a) contribuinte apresentou impugnação demonstrando ter total conhecimento das infrações lançadas, tendo anexado documentos. Os documentos apresentados pelo(a) administrado(a) foram devidamente analisados pela Autoridade Lançadora que emitiu o Termo Circunstanciado de fls. 42/45 aprovado pelo Despacho Decisório n.º 18/2015. Dessa forma, a análise pela DRF de origem de todos os documentos apresentados pelo(a) contribuinte em sua impugnação cumprindo o que determina a legislação sanou qualquer possível irregularidade apontada pelo contribuinte na intimação para esclarecimentos iniciais.

Cientificado do Termo Circunstanciado e Despacho Decisório, o(a) defendente apresentou nova manifestação, que juntamente com a impugnação apresentada, bem como com os documentos anexados serão devidamente analisados por essa instância julgadora, não havendo qualquer prejuízo ao(à) contribuinte.

Em razão dos documentos e argumentos apresentados pelo(a) administrado(a) em sua impugnação e, com base no disposto na Instrução Normativa RFB n.º 958, de

15/07/2009, alterada pela Instrução Normativa n.º 1.061, de 04/08/2010, e no art. 208-B do Regimento Interno, o processo foi enviado à DRF de origem para análise.

Após análise pela DRF de origem, foi procedida a alteração do imposto suplementar de R\$ 8.455,74 para R\$ 8.249,99, uma vez que foi considerada comprovada a Dedução Indevida da Previdência Privada e FAPI e mantida as Despesas Médicas não qual não comprovou o efetivo pagamento.

O lançamento cumpriu todas as formalidades acima descritas, não havendo nenhuma razão legal para que fosse decretada sua nulidade.

Assim, restando caracterizado que não houve qualquer cerceamento do direito de defesa do contribuinte, e desde que não resta caracterizada a ocorrência de nenhuma outra das hipóteses previstas na legislação, deve ser afastada a preliminar de nulidade suscitada.

POSICIONAMENTOS DE TRIBUNAIS E DE JURISTAS:

Do mesmo modo, quanto aos argumentos de posicionamentos contrários ao lançamento apreciado, observa-se que a Autoridade Administrativa não tem competência para apreciar alegações de descabimento de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional, tais como os atos legais pelos quais foi autorizada a Autuação em litígio, por motivo de essa matéria ser reservada ao Supremo Tribunal Federal, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos de descabimento das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo desse Poder. O Órgão Administrativo não é o foro apropriado para discussões dessa natureza.

Os mecanismos de controle da constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, essa prerrogativa. É inócuo, então, suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois não se pode, sob pena de responsabilidade funcional, desrespeitar as normas cuja validade está sendo questionada, em observância ao art. 142, parágrafo único, do próprio Código Tributário Nacional - CTN.

JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL:

No que concerne ao entendimento constante da jurisprudência citada pelo Contribuinte, há de se dizer, apenas, que é tomada como simples exemplificação da tese defendida pelo Impugnante, uma vez que não vincula as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão, fls. 143/145, pois mesmo no caso de jurisprudência judicial, é de se observar o disposto no artigo 472 do Código de Processo Civil, o qual determina que *“a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros.”* Donde se conclui que, não sendo parte nos litígios objetos dos acórdãos, ou mesmo sendo parte dos citados litígios, mas em se tratando do julgamento de outras questões ou de outros tributos, como o julgamento do Mandado de Segurança acerca da inconstitucionalidade do IPMF, fls. 143, 144, a Interessada não poderia usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são *“inter partis”* e não *“erga omnes”*.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. EFEITOS.

Já em relação aos julgados administrativos a que se reporta a defesa, vale frisar que os acórdãos trazidos ao processo não têm o condão de vincular esta instância de julgamento. Para que se constituam em normas complementares da legislação tributária, as decisões administrativas necessitam de eficácia normativa a ser atribuída por lei, como determina o art. 100, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;” (grifos não são do original)

Sobre o tema, observe-se a interpretação disposta no Parecer Normativo CST nº 390, de 1971:

“(...)

3 - Necessário esclarecer, na espécie, que, embora, o Código Tributário Nacional, em seu art. 100, inciso II, inclua as decisões de órgãos colegiados na relação das normas complementares à legislação tributária, tal inclusão é subordinada à existência de lei que atribua a essas decisões eficácia normativa. Inexistindo, entretanto, até o presente, lei que confira a efetividade de regra geral às decisões dos Conselhos de Contribuintes, a eficácia de seus acórdãos limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

4 - Entenda-se aí que, não se constituindo em norma geral a decisão em processo fiscal, proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo que decorreu a decisão daquele colegiado. (...)”

Dessa maneira, na ausência de lei atribuindo eficácia normativa às referidas decisões, o entendimento nelas exarado, ainda que sirva de reforço para uma determinada tese, produz efeitos apenas entre as partes envolvidas no litígio específico, não se estendendo genericamente a outros casos.

MULTA DE OFÍCIO.

A defesa também questionou a multa de 75% do montante do tributo indevidamente exigido pelo fisco, pois ofenderia o princípio da vedação ao confisco. Arguiu que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, após reconhecer a repercussão geral da matéria, ao julgar o RE 582.461, decidiu no sentido de não ser confiscatória a multa moratória fixada no importe de 20% (vinte por cento), razão pela qual, quando excedido esse percentual, é necessário que haja essa redução, quer seja ao particular, quer seja para o fisco.

Para o deslinde da questão ressalte-se que o enquadramento legal da multa de ofício aplicada é o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, que assim dispõe:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)"

Como se observa, o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996 prevê a multa de ofício no montante de 75% do tributo devido para os casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, hipóteses estas que abrangem a infração discutida no presente processo administrativo.

Estando a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 acima transcrito, que ainda não foi revogado ou julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, não há como o julgador administrativo vinculado à lei vigente e às normas regulamentares, deixar de aplicá-la sob alegação de ofensa a quaisquer princípios jurídicos (por exemplo, vedação constitucional ao confisco).

Ainda que o julgador administrativo pudesse declarar a inconstitucionalidade do percentual da multa de ofício prevista em lei, especificamente quanto à vedação constitucional ao confisco, deve-se salientar que esta se aplica tão somente ao tributo (principal). Os acessórios não são abrangidos por esta limitação, especialmente a multa de ofício que, justamente por sua natureza punitiva, pode ter, sob o aspecto econômico-financeiro, caráter confiscatório, pois se a Constituição Federal quisesse proibir multas tributárias neste sentido teria utilizado a expressão “crédito tributário” no lugar da palavra “tributo”.

Assim, demonstrado que a multa de ofício foi correta e legalmente aplicada no percentual de 75% dos tributos devidos, descabem as afirmações do autuado em sentido diverso.

MÉRITO.

Dedução Indevida de Despesas Médicas.

A dedução de despesas médicas é assunto cuja base normativa encontra-se na Lei 9.250/95, a qual trata da tributação das pessoas físicas pelo imposto de renda.

Conforme estabelece o art. 7º e seguintes da lei, os contribuintes deverão apresentar, à Receita Federal, declaração de rendimentos contendo todas as informações relativas à apuração do imposto. É dispensada a juntada de documentos à declaração, devendo, contudo, o contribuinte mantê-los em boa guarda, pois poderão ser necessários para comprovar as informações prestadas, em procedimento de revisão da declaração ou de fiscalização, que venha se realizar enquanto não decorrido o prazo decadencial.

O art. 8º, inserido no Capítulo III da Lei, que trata da declaração de rendimentos, dispõe sobre a base de cálculo do tributo, que se determina, basicamente pela diferença entre os rendimentos tributáveis e as deduções estabelecidas em seu inciso II:

"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:

(...)"

Dentre as deduções admitidas, encontram-se as da alínea "a", que, interpretada conjuntamente com o que dispõe o inciso II, do § 2º, permite concluir que, de modo geral, são dedutíveis as despesas realizadas com a finalidade de manter ou restaurar a saúde do contribuinte e de seus dependentes, quando correspondentes a serviços prestados pelos profissionais na mencionada alínea indicados, ou a aquisição dos serviços ou produtos também ali constantes:

"Art. 8º

(...)

II - (...)

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;

(...)

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

(...)

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

(...)"

Como destacado o aproveitamento das despesas independe de comprovação prévia, ficando apenas sujeita a possível verificação futura. Vindo isto ocorrer, deverá o contribuinte comprovar o desembolso tido com as despesas declaradas.

Isto decorre de uma regra geral do Direito, segundo a qual quem alega algum fato deve comprová-lo, não lhe cabendo, para beneficiar-se do alegado, limitar-se a permanecer no terreno das afirmações. Se foi o contribuinte que inicialmente informou as despesas,

para fins de dedução, deverá fazê-lo, quando instado a comprová-las, para usufruir das correspondentes deduções.

Sobre o assunto dispõe o artigo 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), cuja matriz legal é o artigo 8º, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.250/1995:

“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.

§ 2º - Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.

§ 3º - Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.

§ 4º - As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.

§ 5º - As despesas médicas dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, §3º).”

O mesmo Regulamento, em seu art. 73, § 1º, estabelece:

"Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decretos-lei nº 5.844, de 1943, art. 11 e § 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).”

Em princípio, admitem-se como provas de pagamento os recibos fornecidos pelos profissionais prestadores dos serviços. Entretanto, como destacado no Auto de Infração, pode a autoridade fiscal, a seu juízo, com base no citado art. 73 do RIR/1999, quando as deduções forem exageradas, exigir outros meios complementares de provas em relação a todas ou a algumas despesas declaradas.

Sob tal aspecto, importa lembrar que a esta instância é conferida plena liberdade de apreciação dos elementos probatórios tal como preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, *in verbis*:

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

Com efeito, 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.

Os recibos oferecidos, por si sós, são considerados insuficientes para a aceitação da referida dedução no montante declarado, levando em conta o valor envolvido, pois, na verdade, fazem prova tão somente das declarações neles contidas, não dos fatos declarados.

Por pertinente, incumbe dizer que as afirmações constantes de documentos, sejam os recibos ou as declarações prestadas pelos profissionais, não podem ser opostas, *incontinenti*, à Fazenda Pública, que têm seus próprios mecanismos e poderes. O Código Civil, por seu turno, regula as relações entre particulares. Assim, quando estabelece os requisitos básicos, por exemplo, para que um documento seja considerado prova de quitação, o faz tendo em vista a oposição deste documento em relação aos seus signatários, não em relação à Administração Pública. Aliás, a presunção de veracidade, como estatui o artigo 219 do Código Civil (Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002), opera-se somente em relação aos signatários:

"Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários". (o grifo é nosso).

A presunção de veracidade não alcança terceiros, entre os quais o sujeito ativo da obrigação tributária, que mantém uma relação jurídica distinta e completamente independente daquela entre os signatários.

É sabido que, em regra, os tratamentos de saúde e odontológicos mais onerosos correspondem a tratamentos 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.

O ônus quanto à comprovação e justificação das deduções fica a cargo do contribuinte e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções. Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. Não cabe ao Fisco, neste caso, obter provas da imprestabilidade dos recibos, mas incumbe ao impugnante apresentar elementos que dirimam qualquer dúvida que pairar sobre os documentos.

Exige-se nesses casos, a comprovação da prestação dos serviços e, principalmente, **da efetiva realização dos pagamentos correspondentes**. Para a comprovação da efetividade dos pagamentos sugere-se: *cópias de cheques fornecidas pela instituição bancária, comprovantes de depósitos na conta do prestador dos serviços, comprovantes de transferências eletrônicas de fundos, transferências interbancárias, comprovantes de transmissão de ordens de pagamentos*, e, **no caso de pagamentos efetuados em dinheiro**, *extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e valores coincidentes ou aproximados aos pagamentos em questão*, podendo também o interessado apresentar outros que julgar convenientes, desde que surtam os devidos efeitos legais.

Com efeito, inexistente obrigação legal de que o contribuinte efetue os pagamentos com cheque cruzado e nominal, mas deve ter em conta que, caso tenha intenção de

beneficiar-se de dedução de despesa médica, a questão passa a envolver não apenas ele e o profissional de saúde, mas também o Fisco. Nesse sentido, deve acautelar-se, mantendo sob sua guarda os elementos de prova da efetividade do serviço e do pagamento, pois ao contribuinte incumbe o ônus da prova da regularidade da dedução pleiteada, ao contrário do que alega a impugnante. A situação torna-se ainda mais complexa quando o interessado alega ter efetuado pagamento em dinheiro, como é o caso. Nada impede que o faça, mas é razoável admitir que o fato é de difícil comprovação.

Também é equivocado entender-se que o inciso III do art. 8º da Lei 9.250, de 1995, reproduzido no inciso III do art. 80 do RIR/1999, apenas exige que o recibo tenha o nome, endereço e número do CPF ou CNPJ de quem prestou o serviço. Esta não é a correta interpretação do dispositivo. A indicação refere-se aos dados que devem constar na declaração de ajuste. Dados estes baseados na documentação. Entretanto, a tônica do dispositivo é a especificação e comprovação dos pagamentos. Tanto que admite o cheque nominativo como documento comprobatório, por ser prova cabal de transferência de numerários entre pessoas. Entretanto, mesmo o cheque pode estar sujeito à justificação da efetiva prestação do serviço, quando dúvidas razoáveis acudirem ao fisco, pois essa prestação é o substrato material a dar guarida à dedução, consoante o inciso II do mesmo art. 8º da Lei 9.250, de 1995. Documentos, de natureza particular, por si sós, podem não ser suficientes para a comprovação do efetivo pagamento.

Em situação similar, pode-se citar, a título ilustrativo, jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

"DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - A validade da dedução de despesas médicas, quando impugnadas pelo Fisco, depende da comprovação do efetivo pagamento e/ou da prestação dos serviços.(Ac.104-22781, 4ª Câmara, 1º C.C., Data da Sessão 18/10/2007). No mesmo sentido: Ac. 104-22755, Data da Sessão 18/10/2007; Ac. 104-23092, Data da Sessão 06/03/2008, Ac. 104-23.035, Data da Sessão 05/03/2008.

DESPESAS MÉDICAS - GLOSA - Não comprovada a efetividade dos dispêndios e nem a prestação dos serviços, correta a glosa da dedução pleiteada pelo contribuinte.(Acórdão CSRF/04-00.576, Data da Sessão: 19/06/2007, Relator Remis Almeida Estol).

DEDUTIBILIDADE - DESPESAS MÉDICAS - Passível de dedução despesa médica quando devidamente comprovados o pagamento da despesa e a efetiva prestação do serviço. (Acórdão CSRF 04-00.220, Data da Sessão: 14/03/2006, Relatora Leila Maria Scherrer Leitão, aprovado por maioria de votos)"

Após estas considerações, passa-se a análise da documentação acostada pelo(a) impugnante.

O(A) administrado(a) anexou às fls. 17 a 20, recibos emitidos pelo profissional BRUNO DOS REIS PERON, no total de R\$ 30.000,00. Anexou Laudo Fisioterápico ressaltando a necessidade do tratamento (fls. 21), além de Registro de ocorrência de acidente (fls. 22/25) e Boletim de Atendimento às fls. 26.

Comumente é aceito, para comprovar o pagamento das despesas médicas, o recibo firmado pelo profissional da área médica, quando o serviço for prestado por pessoa física, ou a Nota Fiscal, se por pessoa jurídica.

Contudo, mesmo que o(a) contribuinte tenha apresentado os recibos ou notas fiscais dos serviços e declarações firmadas pelos profissionais, é lícito à Autoridade exigir, a seu critério, outros elementos de provas adicionais, caso não fique convencido da efetividade da prestação dos serviços ou do respectivo pagamento. No caso, a Autoridade solicitou à contribuinte a comprovação do efetivo pagamento, que corresponde ao primeiro requisito legal para a aceitação de uma dedução de despesa médica, **conforme Termos de Intimação e Avisos de Recebimento acostados às fls. 36 a 41.**

Ressalte-se que a apresentação de movimentação bancária para efeito de comprovação de pagamentos em espécie devem apresentar coincidência de valores e datas, ou aproximações razoáveis, com a movimentação observada nos extratos.

Assim, sem que haja qualquer correspondência entre os recibos apresentados e os saques efetuados, mantém-se de plano a glosa, pela falta de comprovação da efetividade dos pagamentos.

A matéria em foco já está sedimentada no entendimento administrativo, podendo ser destacados, para ilustração, os seguintes ensinamentos estampados nas ementas de Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes:

“IRPF - DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS - Nos termos do art. 8º, § 2º, inc. III da Lei nº 9.250/95, somente podem ser deduzidas as despesas médicas comprovadas por meio de recibo que preencha os requisitos da lei (com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu). Quando o documento apresentado pelo contribuinte não preenche tais requisitos e também não é feita a comprovação do pagamento por qualquer outro meio de prova, deve prevalecer a glosa da referida despesa. (Ac. 106-16.880, sessão de 25/4/2008).

COMPROVAÇÃO RECIBOS – Simples recibos não são suficientes para demonstrar a efetividade do pagamento a título de despesas com tratamento psicológico, mormente no caso de não terem sido trazidos aos autos provas adicionais suficientes à comprovação da efetiva prestação dos serviços e, ainda, existirem indícios de que eles não foram prestados. Somente podem ser dedutíveis quando comprovada mediante apresentação de documentos hábeis e idôneos a efetiva prestação dos serviços e a vinculação do pagamento ao serviço prestado.” (6ª Câmara/Ac. 106-16.542, sessão de 17.10.2007)

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - A validade da dedução de despesas médicas, quando impugnadas pelo Fisco, depende da comprovação do efetivo pagamento e/ou da prestação dos serviços.(Acórdão 104-22781, Sessão de 18/10/2007)

DESPESAS MÉDICAS - GLOSA - Tendo a autoridade fiscal efetuado a glosa de despesas médicas por não comprovação dos gastos, não há justificativa para seu restabelecimento sem confirmação do efetivo desembolso e da prestação do serviço. (Acórdão 102-48922, Sessão de 25/01/2008)”

Diante das considerações acima descritas, mister manter a glosa referente a Despesas Médicas.

Assim, considerando os documentos acostados aos autos, ratifica-se a análise efetuada pela autoridade revisora, constante no Termo Circunstanciado.

Por fim, cabe destacar que consta do processo apenas recibos (fls. 17/20) e declaração emitida pelo profissional (fl. 65), afirmando que prestou os serviços e os valores foram quitados “em moeda nacional”.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer |do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Rigo Pinheiro, Redator Designado.

Em que pesem as razões do voto proferido pelo Ilustríssimo Conselheiro Relator, peço máxima vênia para divergir do seu entendimento neste caso específico.

Conforme mencionado no relatório, a controvérsia recursal limita-se à discussão de glosa de despesas médicas, em função da autoridade fiscal não ter reconhecido as provas carreadas aos autos pelo contribuinte.

O Acórdão prolatado pela 1ª Turma da DRJ/FOR, em 03 de dezembro de 2018, manteve este racional ao julgar parcialmente improcedente a impugnação de primeira instância, por entender que a autoridade lançadora não agiu com arbitrariedade, mas em conformidade com a legislação de regência.

Antes da análise das provas do caso em concreto, dar-se-á um passo para trás, a fim de avaliar, mesmo que rapidamente, as regras legais que se subsumem aos fatos narrados neste processo administrativo fiscal.

O primeiro ponto é rememorar que o artigo 8º, da Lei nº 9.250/95, prescreve que poderão ser deduzidos dos rendimentos percebidos no ano pelo contribuinte, os valores relativos às despesas com serviços de saúde. Tais estão expressos no inciso II, assim como seus requisitos comprobatórios estão descritos no parágrafo segundo:

“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 hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

(...)

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

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 Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;”

Pela leitura da regra legal, a primeira premissa que se pode firmar é que a comprovação da realização das despesas dedutíveis poderá ser feita pela apresentação dos recibos emitidos pelo respectivos profissionais, com a identificação de elementos suficientes para sua efetiva validade (serviço prestado, nome e CRM do médico etc).

O Regulamento do Imposto de Renda então vigente - Decreto nº 3.000/95-, contudo, dispunha em seus artigos 73 e 80 ser possível, à juízo da autoridade lançadora, a solicitação de novas provas para fins de viabilidade da dedução:

“Art.73.Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

§1ºSe forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte.

§2ºAs deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irrecorrível na esfera administrativa.

§3ºNa hipótese de rendimentos recebidos em moeda estrangeira, as deduções cabíveis serão convertidas para Reais, mediante a utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento do rendimento.

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.

§1ºO disposto neste artigo:

...

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;”

A segunda premissa que se pode firmar, portanto, após a leitura da regra infralegal é que os recibos de despesas médicas não têm valor absoluto, sendo possível, sim, a solicitação de outros elementos de prova pela fiscalização.

Bem por isso, perpassada essas duas premissas, há de se concluir que a análise que se deve percorrer nestes autos é probatória. Em outras linhas, há de se verificar a existência de elemento adicional capaz de ratificar os recibos apresentados pelo contribuinte.

Ao analisar as provas juntadas, identifiquei os seguintes pontos como elementos de avaliação para o caso em concreto: (i) recibos originais dos honorários profissionais do médico, cujas despesas foram glosadas – Dr. Bruno dos Reis Peron (fls. 17-20); e (ii) declaração deste profissional reconhecendo a prestação efetiva dos serviços, bem

como seu efetivo pagamento, com assinatura (fl. 65).

Não obstante à regra infralegal - já mencionada e contida no artigo 73, caput e § 1º do Decreto nº 3.000/99 - outorgar à autoridade fiscal solicitar elementos adicionais para comprovação das despesas médicas deduzidas das receitas percebidas, no entendimento deste Conselheiro, os recibos, em conjunto com a declaração emitida pelo profissional são exemplos claros e suficientes dessas provas adicionais. Tais foram emitidas, exatamente, para afastar a dúvida suscitada e, sobre tais, não há qualquer ressalva quanto veracidade ou imputação de fraude.

Não fosse isso suficiente, é válido, ainda, recordar que as normas que tratam da dedução não fazem restrições e/ou impõem um rigor maior nas situações em que os serviços são pagos em espécie ou em cheques de terceiro.

Considerando, então, as provas carreadas aos autos – e sobretudo a declaração de própria lavra dos profissionais médicos, não é razoável exigir do contribuinte, em especial depois de anos, a apresentação de extratos bancários e/ou movimentações financeiras coincidentes em valores para comprovação do efetivo desembolso.

Conclusão

Diante do exposto, considerando os elementos presentes nos autos, dou provimento integral ao Recurso Voluntário, a fim de cancelar o crédito tributário lançado.

É como voto.

Rodrigo Rigo Pinheiro