



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13830.000984/2010-88
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-006.773 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 21 de março de 2024
Recorrente NIVALDO ROMÃO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007

PRELIMINAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Não restando comprovada a incompetência do autuante nem a ocorrência de preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade do lançamento.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS.

São dedutíveis, para fins de apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, as despesas médicas pagas em benefício do contribuinte titular ou de seus dependentes, quando comprovadas mediante documentação hábil e idônea na forma da legislação de regência.

JUROS DE MORA À TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

Os juros calculados pela Taxa Selic são aplicáveis aos créditos tributários não pagos no prazo de vencimento consoante previsão do art. 161, § 1º, do CTN, artigo 13 da Lei nº 9.065/95, art. 61 da Lei nº 9.430/96 e Súmulas nº 4 e 108 do CARF.

MULTA DE OFÍCIO PREVISÃO LEGAL.

A multa de ofício tem como base legal o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96, segundo o qual, nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.

PAF. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei tributária. Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

PAF. DILAÇÃO PROBATÓRIA. PEDIDO DE DILIGÊNCIA, PERÍCIA OU PRODUÇÃO DE NOVAS PROVAS.

Deve-se instruir os autos com elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa de maneira a não deixar dúvida sobre o que se pretende demonstrar. Presentes os elementos de convicção necessários à solução da lide, e não se desincumbindo o contribuinte no momento processual adequado do ônus que lhe competia, indefere-se o pedido de dilação probatória para obtenção de prova documental, por não restar demonstrado a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por referir-se a fato ou direito superveniente ou destinar-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas, na exata dicção do art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, exceto na parte que veicula alegação de inconstitucionalidade, rejeitando-se a preliminar de nulidade no lançamento por vícios durante o procedimento de fiscalização, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alfredo Jorge Madeira Rosa (suplente convocado(a)), Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Thiago Alvares Feital (suplente convocado(a)), Honorio Albuquerque de Brito (Presidente). Ausente o conselheiro Wilsom de Moraes Filho.

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:

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima qualificado, foi lavrada a Notificação de Lançamento de fls. 31/36 (numeração digital), relativa ao Imposto de Renda Pessoa Física, ano-calendário 2006, por meio da qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 9.784,74 (nove mil, setecentos e oitenta e quatro reais e setenta e quatro centavos), sendo R\$ 4.646,13 referentes ao imposto, R\$ 3.484,59, à multa proporcional, e R\$ 1.654,02, aos juros de mora (calculados até 30/09/2010).

1.1. Conforme a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 32/34), a exigência decorreu da seguinte infração à legislação tributária:

1.1.1. Dedução da Base de Cálculo Pleiteada Indevidamente (Ajuste Anual) – Dedução Indevida de Despesas Médicas

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto (R\$)	Multa (%)
31/12/2006	16.895,00	75

Enquadramento legal: art. 8º, inciso II, alínea "a", e §§ 2º e 3º da Lei nº 9.250/95; arts. 73, 80 e 83 do RIR/99.

1.2. Da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, tem-se que o lançamento de ofício originou-se de procedimento de revisão da Declaração de Ajuste Anual, tendo sido glosada parcialmente a dedução de despesas médicas por falta de efetiva comprovação dos pagamentos.

2. Cientificado da notificação em 13/09/2010 (AR de fls. 37), o contribuinte protocolizou, em 13/10/2010, a impugnação de fls. 02/29, por intermédio de procuradores qualificados em fls. 30, alegando, em síntese, que:

2.1. Preliminarmente, é nulo o ato administrativo do lançamento, por não ter demonstrado a Autoridade Administrativa a ocorrência dos fatos jurídicos tributáveis, pois em nenhum momento procurou demonstrar a subsunção do conceito do fato ao conceito da norma, deixando de apresentar todos os elementos que integram o suposto fato jurídico tributário.

Prossegue, afirmando que:

Ora, não podia simplesmente a Autoridade Administrativa dizer a respeito do que se tratava o débito, tinha obrigação de apresentar cada fato jurídico tributário no ATO JURÍDICO ADMINISTRATIVO DO LANÇAMENTO.

Neste momento, queremos deixar claro que o Agente Público, ao proceder ao lançamento fiscal não apresentou no seu ATO JURÍDICO ADMINISTRATIVO do lançamento tributário os elementos caracterizadores da ocorrência dos fatos jurídicos tributários.

*Trazendo estas ilações ao caso em epígrafe, pode-se afirmar que deixou, o Agente Público, de demonstrar a **inocorrência** das despesas médicas, quando na verdade deveria demonstrar que as mesmas não ocorreram. Isto porque foi o fato de terem sido consideradas inexistentes as despesas médicas que ensejou a lavratura do auto e a suposta existência de Imposto de Renda Suplementar.*

Em outros dizeres, tinha que ter demonstrado que os tratamentos e as despesas não ocorreram, pois esta é a situação que daria causa a existência de crédito tributário.

*Assim, não apresentou todos os elementos caracterizadores da ocorrência dos fatos jurídicos tributários, como deveria ter sido feito para que o lançamento fosse válido. **Como não o fez, há um vício que causa a nulidade do lançamento.***

Alicerça suas argumentações com citações doutrinárias que colaciona.

2.2. Ainda em preliminar, aponta outro vício que fulmina o lançamento e o faz cair por terra, relacionado ao ônus da prova, pois quem deveria ter provado a inexistência do tratamento e das despesas é o Fisco, e o mesmo não o fez

2.3. O contribuinte ora impugnante apresentou regularmente os documentos solicitados, os recibos médicos lançados em sua declaração de ajuste anual, e não há vedação alguma que o impeça de quitar os serviços médicos que utiliza em moeda corrente do país. Assim, tendo em vista a inobservância do devido processo legal, deve ser o presente Auto de Infração cancelado. A exigência de apresentação de extratos bancários, cópias de cheques, não se coaduna com as decisões mais recentes do Conselho de Contribuinte e dos tribunais.

2.4. Com base na documentação apresentada, restou mais que comprovado que os tratamentos elencados na Declaração de Imposto de Renda ano calendário 2005 realmente aconteceram e ensejaram as despesas médicas apontadas e, em face da real existência de tais tratamentos e despesas médicas e deduções não pode o Sr. Fiscal simplesmente excluir tais deduções, pois a real ocorrência fática no mundo fenomênico é que deve ser levada em consideração na seara tributária, assim como o é no direito penal, de acordo com a doutrina que cita, sobre o primado da verdade material.

2.5. Pela indiscutível natureza confiscatória da multa aplicada, que viola o princípio da proporcionalidade, deve a mesma ser afastada ou, caso seja sanada a ausência de capitulação, seja reduzido o seu percentual de aplicação. Também inaplicável no caso a taxa SELIC, para a cobrança de juros de mora, por ser a mesma verdadeira taxa de remuneração do capital, representando flagrante tentativa de burla aos mandamentos legais tributários. Traz decisões judiciais em favor de sua argumentação em ambos os tópicos.

2.6. Requer a redução da multa aplicada, para 2%, nos seguintes termos:

*Tem se mostrado sensata a posição dos Tribunais Regionais Federais quando aplicam a multa em percentual de **20%**, demonstrando estar dentro dos parâmetros*

considerados não atentatórios ao princípio da vedação ao confisco estipulados pelo STF.

*Destarte, inadmissível a aplicação do percentual de 60%. Os Tribunais superiores sugerem que a mesma seja aplicada próxima ao **patamar de 20%, o que deve ser aplicado ao caso em supedâneo.***

A ora Impugnante entende ainda que o percentual de 20% é deveras elevado e deve ser reduzido para 2%.

Tanto é assim que recentemente a Lei no 9.298, de 01.08.96, que entrou em vigor na data da sua publicação oficial — dia 02.08.96 — acrescentou um parágrafo ao artigo 52, que assim reza:

Art. 52 - § 1º - As multas de mora decorrentes do inadimplemento de obrigações no seu termo não poderão ser superiores a dois por cento do valor da prestação.

Vê-se, deste modo, que a própria legislação civil cuidou de regulamentar a incidência de acréscimos, limitando os percentuais a serem utilizados, a fim de preservar o devedor, evitando um desembolso incabido e arbitrário.

Dessa forma, por analogia e em respeito ao princípio da isonomia, o percentual máximo para a aplicação da multa seria de 2% (dois por • cento), uma vez que a inflação mensal nos dias de hoje não chega a atingir a escala de dois dígitos.

Diante de tudo o que fora exposto no presente tópico, denota-se que no caso em questão a multa é incabível e, portanto, deve ser anulada. Todavia, se assim não entender Vossa Excelência, o que se admite apenas por amor ao debate, deve ser reconhecida a inconstitucionalidade da multa, visto ser contrária aos limites constitucionais e legais, devendo ser considerado indevido o valor lançado e, no mínimo, ser reduzido o percentual aplicado.

2.7. Protesta por provar o alegado por todos os meios de prova em direito admissíveis, tais como documentais, periciais, testemunhais e outras.

É o relatório.

abaixo: A decisão de piso foi desfavorável à pretensão impugnatória, conforme ementa

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2007

PRELIMINAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Não restando comprovada a incompetência do autuante nem a ocorrência de preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade do lançamento.

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS.

Da base de cálculo do imposto devido no exercício, o contribuinte poderá abater as despesas médicas legalmente permitidas efetuadas no ano calendário relativas, exclusivamente, ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

Mantém-se a glosa de despesas médicas quando o contribuinte não comprovar a efetividade dos pagamentos feitos e serviços realizados.

TAXA SELIC LEGALIDADE.

Inexistência de ilegalidade na aplicação da Taxa SELIC devidamente demonstrada no auto de infração, porquanto o CTN outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento e autoriza a utilização de percentual diverso de 1%, desde que previsto em lei.

ENCARGOS LEGAIS. MULTA DE OFÍCIO ASPECTO CONFISCATÓRIO.

A cobrança dos acessórios juntamente com o principal decorre de previsão legal nesse sentido, não merecendo prosperar a tese de que é confiscatória, por estar a autoridade lançadora aplicando tão somente o que determina a lei tributária.

MULTA DE OFÍCIO. REDUÇÃO. CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR.

A redução da multa de ofício para o percentual máximo de 2% (dois por cento), nos termos do que dispõe o art. 52, § 1º, do Código de Defesa do Consumidor, nesta parte alterado pela Lei nº 9.298/96, aplica-se às relações de consumo, de natureza contratual, atinentes ao direito privado, não incidindo sobre as sanções tributárias, que estão sujeitas à legislação própria de direito público.

DECISÕES JUDICIAIS EFEITOS

As decisões judiciais, à exceção das proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS NA IMPUGNAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa apreciar alegações mediante juízos subjetivos, uma vez que a atividade administrativa deve ser exercida de forma plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Cientificado da decisão de primeira instância em 29/05/2013, o sujeito passivo interpôs, em 28/06/2013, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) a multa aplicada pela autoridade fiscal possui caráter confiscatório;
 - b) aplicação do princípio da verdade material na apreciação das provas;
 - c) as despesas médicas estão comprovadas nos autos;
 - d) cabe à autoridade fiscal comprovar que os documentos apresentados não são válidos ou a ocorrência da infração tributária;
 - e) inaplicabilidade da taxa Selic para o cálculo dos juros de mora.
- É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto - Relator(a)

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

O litígio recai sobre a comprovação do efetivo pagamento de despesas médicas para dar azo à sua dedutibilidade.

Inicialmente, é relevante mencionar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Enquanto vigentes, os dispositivos

legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

No que tange à incidência de juros de mora sobre o crédito tributário, melhor sorte também não socorre o Recorrente. Cabe ressaltar que a tal matéria já se encontra pacificada neste CARF, no sentido de sua incidência sobre os débitos apurados, culminando inclusive com a edição das Súmulas nº 4 e 108:

Súmula nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia -SELIC para títulos federais.

Súmula nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Quanto à aplicação da multa de ofício, no mesmo sentido, sua incidência à base de 75% decorre de expressa previsão legal (art. 44, I da Lei nº 9.430/96), não podendo ser reduzida e nem dispensada, cabendo a fiscalização aplicá-la, por força do art. 142 do CTN.

Portanto, escoreita e legal é a conduta fiscal no particular.

No que se refere a suposta natureza confiscatória dos encargos legais aplicados, inclusive violando a outros princípios constitucionais conforme aventado na peça recursal, também nada a prover. Como é sabido, este CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, cuja matéria, aliás, também já se encontra sumulada:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

Tendo em vista que o recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 114, § 12, inciso I do novo Regimento Interno do CARF (RICARF) , aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

NULIDADE DO LANÇAMENTO

4. Conforme se observa das questões preliminares suscitadas, o contribuinte alega terem sido cometidos diversos vícios durante o procedimento de fiscalização, que, segundo crê, ensejariam a anulação do presente auto de infração.

A arguição de nulidade nos remete, inicialmente, às exigências para a validade da notificação de lançamento, preconizadas no Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, que regula o processo administrativo fiscal, *in verbis*:

“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 processamento eletrônico.”*

No que se refere às preliminares argüidas, não há que se falar em nulidade do lançamento, porquanto todos os requisitos previstos no art. 11 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da emissão da Notificação de Lançamento.

No tocante aos aspectos relativos à nulidade dos atos que compõem o processo fiscal, destaque-se o estabelecido pelo artigo 59, do mesmo Decreto n.º 70.235/1972:

“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.”

Da leitura dos dispositivos legais anteriormente transcritos, depreende-se que somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Considerando que o auto de infração foi lavrado por pessoa competente e não é despacho nem decisão, as razões apresentadas não se enquadram nas hipóteses do art. 59 acima. Portanto, o ato não pode ser declarado nulo.

As questões apontadas quanto a ocorrência do fato gerador e o ônus da prova serão analisadas junto com o mérito do lançamento.

Dos Pedidos de Prova Pericial, Prova Testemunhal e Juntada Posterior de Documentos

5. A solicitação de prova pericial deve ser apresentada nos moldes do art. 16, inciso IV, § 1º, do Decreto n.º 70.235, de 1972, que prevê que a impugnação mencionará *“as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito”*. O pedido apresentado pelo impugnante não preenche estes requisitos, pois menciona vagamente que seriam para efeitos de comprovar fatos e circunstâncias para o deslinde do presente caso.

Perícia e a diligência são provas de caráter especial, cabíveis nos casos em que a interpretação dos fatos demanda juízo técnico. Todavia, elas não integram o rol dos direitos subjetivos do autuado, podendo o julgador, se justificadamente entendê-las prescindíveis, não acolher o pedido. A jurisprudência administrativa, de forma reiterada e pacífica, chancela este entendimento, como exemplifica o acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes, assim ementado:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADES – PERÍCIAS E DILIGÊNCIAS – CAPITULAÇÃO DO LANÇAMENTO – Porque o indeferimento ou deferimento do pedido de realização de perícia ou diligência depende do livre convencimento da autoridade preparadora-julgadora, nos termos da processualística fiscal, o seu indeferimento não implica em nulidade da decisão, sobretudo quando os autos estão a demonstrar a sua prescindibilidade. (Acórdão n.º 107-1.975, de 07/01/1997)

Além disso, constam nos autos todas as informações necessárias e suficientes para o deslinde da questão, não podendo ser utilizadas para suprir a ausência de provas que já poderiam as partes ter juntado à impugnação.

5.1. Quanto ao protesto por oportuna apresentação de documentos e produção de provas, é de se observar o que estipula a legislação do processo administrativo fiscal, que determina que toda a prova documental deve ser trazida com a impugnação, pois incumbe ao autuado, na fase de instrução ou na impugnatória, a comprovação dos atos por ele praticados, ou por terceiros, conforme disposto no art. 16, III e § 4º, que foi acrescido ao artigo 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, pelo artigo 67 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997:

Art. 16.

(...)

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

(...)

§4º - A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (g.n.)

A admissão de provas documentais, em momento posterior à impugnação, requer a pertinente justificativa, congruente com os motivos elencados nas alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

5.2. Quanto ao pedido de produção de prova testemunhal, não especificada pela Impugnante, cabe mencionar a lição de Paulo Celso B. Bonilha (in Da Prova no Processo Administrativo Tributário, Editora LTr, 1992, pág. 101), segundo a qual, “no processo administrativo tributário, por sua feição peculiar, predominam, substancialmente, a prova documental, a prova pericial e a prova indiciária, não se utilizando, senão acidentalmente, a prova testemunhal e a inspeção ocular da autoridade julgadora”.

Desse modo, além de ser reduzido o valor probante da prova testemunhal no processo administrativo fiscal e não demonstrada a necessidade ou conveniência da realização de diligência para oitiva de testemunhas, deve ser indeferido tal pedido.

(...)

Da Multa de Ofício.

7. Insurge-se o impugnante contra a cobrança da multa de ofício sob a alegação de que é abusiva e confiscatória e que viola também o princípio da proporcionalidade, devendo ser reduzida a 2% como preceitua Lei n.º 9.298/96.

Não há como acatar suas razões. A multa de ofício com percentual de 75%, aplicada com base no inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, possui a devida previsão legal e aplica-se na cobrança de imposto suplementar, por falta de declaração ou declaração inexata, independentemente da gravidade da infração, má-fé ou intenção do contribuinte, sendo que a mera inadimplência verificada em procedimento de ofício é supedâneo à sua exigência, conforme determina o instrumento legal mencionado, que foi corretamente explicitado na Notificação, no Demonstrativo de Apuração da Multa de Ofício e dos Juros de Mora, fls. 19vº.

A vedação ao confisco, expressamente contida no art. 150, IV, da Constituição da República, dirige-se ao legislador com o intuito de impedir a instituição de tributo que tenha em seu conteúdo aspectos ameaçadores à propriedade ou à renda tributada, mediante, por exemplo, a aplicação de alíquotas muito elevadas. Portanto, a observância

desse princípio relaciona-se com o momento de instituição do tributo ou de determinação da multa a ser aplicada no caso de falta de recolhimento.

Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou. O lançamento é uma atividade vinculada.

Assim, não há que se falar em confisco com relação à multa aplicada de 75% prevista no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

7.1. Cabe apenas lembrar que tributo não se confunde com multa, e o que a Constituição Federal veda é a utilização de **tributo** com efeito confiscatório.

Nesse aspecto, a jurisprudência administrativa tem o entendimento de que o controle da constitucionalidade das leis é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no Supremo Tribunal Federal, conforme define a Constituição Federal de 1988. Portanto, é defeso aos órgãos administrativos, de forma original, reconhecer alegada inconstitucionalidade da lei que fundamenta o lançamento, ainda que sob o pretexto de deixar de aplicá-la ao caso concreto.

Tendo em vista que a multa de ofício está amplamente amparada por lei, não há que se alegar os princípios do não-confisco, capacidade contributiva ou proporcionalidade, já que é a lei que define seus percentuais de aplicação.

Portanto, mantém-se a aplicação da multa de ofício, no percentual de 75%, nos termos das normas que regem a matéria.

7.2. Por fim, no que tange à aplicabilidade do art. 52, § 1º, do CDC ao caso concreto, a tese é inaceitável, na medida em que a relação jurídica tributária não se confunde, nem se assemelha à relação consumista, tendo lugar, portanto, as normas pertinentes à matéria, nos termos da legislação federal específica.

Portanto, a redução da multa de ofício para o percentual máximo de 2% (dois por cento), nos termos do que dispõe o art. 52, § 1º, do Código de Defesa do Consumidor, nesta parte alterado pela Lei n.º 9.298/96, aplica-se às relações de consumo, de natureza contratual, atinentes ao direito privado, não incidindo sobre as sanções tributárias, que estão sujeitas à legislação própria de direito público.

(Precedentes do STJ: Resp 904.651/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2008, DJe 18/02/2009; REsp 897.088/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2008, DJe 08/10/2008; AgRg no Ag 1026229/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/06/2008, DJe 27/06/2008; REsp 665.320/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2008, DJe 03/03/2008).

Da Taxa SELIC

8. A manifesta discordância do impugnante em relação à cobrança dos juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente, relativamente à exigência em apreço, também não procede.

7.1. O CTN preceitua em seu artigo 161 que:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. (Grifei e destaquei)

(...)”

8.1. Isto significa dizer que a taxa de juros de mora a ser exigida sobre os débitos fiscais de qualquer natureza para com a Fazenda Pública pode ser em percentual diferente de 1%, bastando que uma lei ordinária assim determine. Apenas no silêncio da lei é que

será ela de 1% ao mês. Em outras palavras, o CTN só preceitua que a aplicação da taxa SELIC, para fins tributários, reclama lei que a determine.

8.2. A Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, que deu nova redação a dispositivos da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, dispôs, em seu artigo 13, que, a partir de 1º de abril de 1995, os juros de mora incidentes sobre tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, de que trata a Lei n.º 8.981, de 1995, artigo 84, I e §§ 1º, 2º e 3º, serão equivalentes à taxa referencial SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente até o mês anterior ao do pagamento e a 1% no mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

8.3. Sobre o tema, o 1º Conselho de Contribuintes já editou a Súmula n.º 4, publicada no DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, com a seguinte ementa:

Súmula 1º CC n.º 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Logo, havendo previsão legal para o cálculo dos juros de mora, efetuado em percentual equivalente à taxa referencial SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, correta a aplicação.

Das Decisões Judiciais/Administrativas e Citações Doutrinárias

9. Deve ser ressaltado que as decisões judiciais trazidas à colação, não se constituem em normas complementares do Direito Tributário. Destarte, seus efeitos não podem ser estendidos genericamente a outros casos, somente se aplicam à questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade de lei. Não é o caso dos julgados transcritos pelo insurgente e, por conseguinte, não o beneficiam.

Assim, não sendo o contribuinte beneficiário de Ação Direta de Inconstitucionalidade - cuja sede é o STF -, a regra aplicável é o art. 472, do Código de Processo Civil, que limita a eficácia da sentença às partes do processo específico:

" Art. 472- A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros."

No tocante às decisões administrativas, vale frisar que tais decisões não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

É mister ressaltar que, embora o CTN, em seu art. 100, II, considere as decisões de órgãos colegiados como normas complementares à legislação tributária, tal inclusão se subordina à existência de lei que confira a essas decisões eficácia normativa. Como inexistente, até o presente momento, lei que atribua a efetividade de regra geral a essas decisões, os referidos acórdãos têm sua eficácia restrita às partes do processo, não produzindo efeitos em outras lides, ainda que de natureza similar à hipótese julgada.

O autuado faz variadas citações doutrinárias, contudo não compete à autoridade administrativa apreciar alegações mediante juízos subjetivos, uma vez que a atividade administrativa deve ser exercida de forma plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

Despesas médicas

Quanto à dedução de 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).

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).

Nos presentes autos, verifica-se que foi solicitada a comprovação efetiva da realização dos serviços, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal da Notificação de Lançamento. A ausência de comprovação do serviço caracteriza-se como ponto fulcral motivador do lançamento, mas o interessado não se desincumbiu de tal obrigação ao longo de toda a lide.

Impende, neste momento, a citação da Súmula deste Egrégio Conselho, de número 180, de cristalino enunciado para esclarecimento final da questão:

Súmula CARF nº 180

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais.

O fato é que, apesar de reafirmar seu inconformismo por meio de recurso voluntário, remanesce a falta de atendimento a todos os requisitos legais para seu aceite como prova contundente da existência de serviços prestados em seu favor, como já indicado corretamente pela DRJ.

Verifica-se, portanto, que, apreciados e afastados todos os argumentos apresentados pelo contribuinte, não há motivo para retificação da Decisão *a quo* devidamente proferida, a qual, nos termos do art. 114, § 12, inciso I do novo Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, passa a compor as razões de decidir da presente:

Da Dedução de Despesas Médicas

6. As regras para a dedução de despesas médicas estão previstas no artigo 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, como segue:

Art. 8º *A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas*

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

(...)

§ 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;

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.

6.1. Em princípio, admitem-se como provas idôneas de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado, desde que preenchidas as formalidades especificadas no art. 8º, §2º, III da Lei 9.250/1995 acima transcrito. Entretanto, existindo dúvida quanto à idoneidade do documento por parte do Fisco, pode este solicitar provas não só da efetividade do pagamento, mas também da efetividade dos serviços prestados pelos profissionais. O artigo 73, § 1º do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, prevê tal procedimento:

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)

No mesmo sentido existem diversos acórdãos do Conselho de Contribuintes:

IRPF - DESPESAS MÉDICAS, ODONTOLÓGICAS E OUTRAS DEDUTÍVEIS - A efetividade do pagamento a título de despesas odontológicas não se comprova com mera exibição de recibo, mormente quando o contribuinte não carrou para os autos qualquer prova adicional da efetiva prestação dos serviços e existem fortes indícios de que os mesmos não foram prestados (Ac. 1ºCC 102-44154/2000)

IRPF - DEDUÇÕES COM DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo, sem vinculação do pagamento ou a efetiva prestação de serviços. Essas condições devem ser comprovadas quando restar dúvida quanto à idoneidade do documento (Ac. 1º CC 102-43935/1999)

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

6.2. Quando formalmente intimado, é ônus do contribuinte provar que as despesas (fatos econômicos) ocorreram, não sendo bastante apresentar apenas os recibos, restringido sua prova à existência de fatos jurídicos, como já exposto.

No caso em pauta, o procedimento fiscal explicou ao contribuinte, com detalhes, vários dos possíveis meios de prova da efetividade dos tratamentos e do pagamento das despesas glosadas (Termo de Intimação Fiscal de 31/03/2010), não tendo o contribuinte comprovado o efetivo pagamento das despesas médicas cujas glosas foram mantidas.

Desta forma, para que o interessado pudesse usufruir da dedução permitida em lei, deveria provar o pagamento e a efetividade dos serviços prestados. Tal seria possível mediante a apresentação, de um lado, de cópias de cheques, extratos bancários demonstrando saques em datas próximas/coincidentes com as datas das consultas/tratamentos e, de outro, de laudos técnicos atestando o serviço prestado, entre outros documentos, o que, entretanto, não ocorreu.

Na busca da verdade material, princípio este vinculado ao processo administrativo fiscal, forma o julgador seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

É que o julgador administrativo não está adstrito a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo estabelecer sua convicção a partir do cotejo de elementos de variada ordem, desde que estejam estes, por óbvio, devidamente juntados ao processo.

Assim é no processo administrativo fiscal, porque nesta seara, a comprovação fática do ilícito raramente é passível de ser produzida por uma prova única, isolada. No âmbito dos ilícitos de ordem tributária dificilmente ter-se-á um documento que ateste, isolada e inequivocamente, a prática de tais ilícitos; tal prova única, aliás, só seria possível, praticamente, a partir de uma confissão expressa do infrator, coisa que, como facilmente se infere, dificilmente se terá, por mais evidentes que sejam os fatos.

6.3. Na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam ilidir a imputação da irregularidade e, se a comprovação é possível e este não a faz — porque não pode ou porque não quer — é lícito concluir, no caso, que tais serviços não foram realmente prestados, tendo sido emitidos os recibos unicamente com o fito de reduzir indevidamente a base de cálculo tributável.

Assim, as dúvidas suscitadas acerca da efetividade dos pagamentos e dos serviços prestados dão subsídios à fiscalização para exigir outros meios de provas subsidiárias. No presente caso, foi solicitado ao interessado que comprovasse os efetivos pagamentos, tais como cópias de cheques, extratos bancários e transferências bancárias (no caso de pagamento em dinheiro).

Cumprе ressaltar que o imposto de renda tem relação direta com os fatos econômicos. Quando se tributa um ato jurídico, está-se tributando, na verdade, o fato econômico que está por detrás dele. Não pode o contribuinte alegar simples forma jurídica se o fenômeno econômico não ficar provado.

6.4. É oportuno citar que o Código de Processo Civil, art. 333, dispõe que ... “o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.” Conclui-se que o ônus da prova recai sobre aquele que aproveita o reconhecimento do fato.

Quando formalmente intimado, é ônus do contribuinte provar que as despesas (fatos econômicos) ocorreram, não sendo bastante apresentar apenas os recibos, restringido sua prova à existência de fatos jurídicos.

Concluindo, tendo em vista que não houve a comprovação, por parte do contribuinte, da efetiva prestação dos serviços, há que se manter a glosa da dedução pleiteada. Neste sentido é fundamental salientar que simples declaração do mesmo profissional que emitiu o recibo nada acrescenta em termos de prova da prestação dos serviços.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, exceto na parte que veicula alegação de inconstitucionalidade, rejeitando-se a preliminar de nulidade no lançamento por vícios durante o procedimento de fiscalização, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto