



Processo nº 13884.720325/2012-06
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-001.542 – 2^a Seção de Julgamento / 1^a Turma Extraordinária**
Sessão de 18 de dezembro de 2019
Recorrente DOMINGOS SAVIO AGUIAR
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2009

NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. INOCORRÊNCIA.

As hipóteses de declaração de nulidade, são aquelas previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72. A ausência de fundamentação legal em decisões administrativas não se encontra entre elas.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

As deduções de despesas da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. Quando regularmente intimado, deve o sujeito passivo demonstrar o seu efetivo pagamento.

MULTA DE OFÍCIO. APlicabilidade.

É cabível, por expressa disposição legal, a imposição de multa de ofício, sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Honório Albuquerque de Brito (Presidente), André Luís Ulrich Pinto e Marcelo Rocha Paura.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 03-62.471, proferido pela 7^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF) DRJ/BSB (fls. 167/177) que **manteve parcialmente** a notificação de lançamento 2009/270567114241635 (fls. 2/8).

Abaixo, resumo do relatório do Acórdão da instância de piso:

(...)

O contribuinte, cientificado(a) apresentou defesa (fls. 10/22) tempestiva, alegando em breve síntese que:

- concorda com a glosa da despesa com instrução no valor de R\$ 2.592,29 e parcialmente com a dedução indevida de despesas médicas com a Unimed no valor de R\$ 6.778,60, tendo inclusive feito o pagamento do tributo devido no valor de R\$ 4.220,59;

- preliminarmente alega a nulidade do lançamento, uma vez que tendo sido solicitada cópia dos documentos que instruíram a fiscalização realizada até a lavratura da notificação, conforme atesta protocolo anexo, estas não foram fornecidas ao impugnante, privando-a de obter informações essenciais ao exercício de seu direito de defesa;

- as despesas médicas com os profissionais Ana Luisa Campos Pinto, Andréa da Fatima Moreira Vinhas e Sheila Ribeiro do Couto foram comprovadas pelo contribuinte por meio da apresentação dos recibos médicos, das declarações de prestação de serviços emitidos pelos profissionais e Relatório Médico;

- os documentos apresentados são idôneos e suficientes para comprovação das despesas médicas, uma vez que atendem os requisitos estabelecidos pela legislação tributária;

- outrossim, as despesas médicas são corroboradas pelas movimentações financeiras realizadas nas contas bancárias do ora impugnante, devidamente demonstrado na planilha anexa (doc. 06);

- se o Auditor Fiscal ainda possuía dúvidas quanto à idoneidade das despesas médicas declaradas pelo contribuinte, poderia ter procedido à intimação do profissional para que se manifestasse a cerca de tais valores declarados;

- devem ser restabelecidas as deduções com despesas médicas, mediante o reconhecimento da idoneidade dos documentos apresentados que comprovam a efetiva utilização dos serviços médicos;

- a multa aplicada tem caráter confiscatório;

- requer a produção de todos os meios de prova admitidos no processo administrativo, notadamente a juntada de novos documentos e outros que se fizerem necessários.

Consta do voto da relatoria de piso, especialmente o seguinte:

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

O contribuinte não impugnou a(s) infração(ões) de dedução indevida de despesas com instrução no valor de R\$ 2.592,29 e PARCIALMENTE dedução indevida de despesas médicas no valor de R\$ 6.778,60. Desta forma, conforme previsto no art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, considera-se não impugnadas as matérias que não foram expressamente contestadas, razão pela qual o assunto não será objeto de discussão no presente julgamento.

PRELIMINAR DE NULIDADE

Preliminarmente, o contribuinte argui a nulidade da notificação, alegando que solicitou cópia dos documentos que instruíram a fiscalização realizada até a lavratura da notificação, conforme atesta protocolo anexo, estas não foram fornecidas ao impugnante, privando-a de obter informações essenciais ao exercício de seu direito de defesa. Ocorre que não há que se falar em nulidade do lançamento quando todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, foram observados na ocasião da lavratura do auto de infração e estejam ausentes os pressupostos previstos no art. 59 do mesmo diploma legal. Confira-se:

(...)

O lançamento revestiu-se de todas as formalidades para sua validade, quais sejam: a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação do crédito tributário; a identificação do sujeito passivo; a disposição legal infringida, tudo exposto às fls. 02/08 do presente processo.

No que se refere à alegação de que houve preterição do direito de defesa, também sem razão o contribuinte. Depreende-se do artigo 59 transcrito que só se pode cogitar de declaração de nulidade de auto de infração, que se insere na categoria de ato ou termo, quando for lavrado por pessoa incompetente (inciso I) - que não é o caso em tela, uma vez que a autoridade autuante está devidamente identificada e possui competência legal para lavrar o auto de infração -, ou por preterição do direito de defesa (inciso II), que somente pode ser declarada quando o cerceamento está relacionado aos despachos e às decisões, ou seja, somente pode ocorrer em uma fase posterior à lavratura e a consequente ciência do auto de infração.

DESPESAS MÉDICAS

(...)

No presente caso, a Autoridade solicitou também ao contribuinte a comprovação do efetivo pagamento, que corresponde ao primeiro requisito legal para a aceitação de uma dedução de despesa médica.

Fundamentado o lançamento na falta de comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas deduzidas na declaração, para ter direito às respectivas deduções, não basta à contribuinte apresentar simples recibos, declarações, relatório médicos dos profissionais, cabendo sim, quando questionado pela autoridade administrativa, comprovar, de forma objetiva, a vinculação da prestação do serviço médico com o pagamento (desembolso) efetivamente realizado.

Cabe, portanto, ao beneficiário dos recibos provar que realmente efetuou os pagamentos nos valores constantes nos comprovantes, bem assim a época em que os

serviços foram prestados, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

Passemos então a analisar os extratos bancários juntados pelo impugnante (fls. 95/106) para verificar se é possível estabelecer uma correspondência entre os débitos informados nos citados extratos bancários e os valores dos respectivos recibos médicos.

(...)

Conclui-se então que o contribuinte comprovou o efetivo pagamento das despesas médicas no valor total de R\$ 4.000,00, logo deve ser restabelecida essa dedução.

DA MULTA

A multa de ofício aplicada constitui mera sanção por ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, razão pela qual se revela inaplicável o Princípio Constitucional de Vedação ao Confisco (art. 150, IV).

Ademais, em primeiro plano, o Princípio de Vedação ao Confisco é uma limitação imposta pelo legislador constituinte ao legislador infraconstitucional, não podendo, este último, instituir tributo que tenha efeito confiscatório, que onere excessivamente o contribuinte. Em segundo plano, o Princípio se dirige, eventualmente, ao Poder Judiciário, que deve aplicá-lo no controle difuso ou concentrado da constitucionalidade das leis.

A autoridade lançadora, portanto, não deve e nem pode fazer juízo valorativo sobre a conveniência do lançamento. O lançamento tributário é rigidamente regrado pela lei, ou, no dizer do art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN, é *atividade administrativa plenamente vinculada*. O que é determinante para a efetivação do lançamento é a ocorrência do fato gerador, e não a repercussão da exigência no patrimônio do contribuinte.

(...)

JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS

No que se refere à solicitação da autuada, referente à juntada posterior de provas, não há no Processo Administrativo Fiscal a permissão para tal procedimento, por força do que dispõe o § 4º do art. 57 do Decreto n.º 7.574/2011, *verbis*:

(...)

Pelo exposto, **VOTO** pela PROCEDÊNCIA EM PARTE da impugnação, para restabelecer dedução de despesas médicas no valor de R\$ 4.000,00, e, conforme demonstrativo acima, apurar imposto a pagar suplementar no valor de R\$ 5.602,00, a ser acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora, de acordo com a legislação regente.

Em sede de recurso administrativo, (fls. 185/199), o recorrente, basicamente, repisa os argumentos de sua peça impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo à sua análise.

Matéria em Julgamento

As matérias em julgamento no presente Recurso Voluntário *são as deduções indevidas de despesas médicas no valor global de R\$ 10.000,00*

Preliminar

Nulidade

Assevera que toda decisão administrativa ou judicial deve ser fundamentada, sob pena de nulidade, não bastando a alegação dos julgadores de que não houve convencimento do efetivo pagamento. Afirma, ainda, que: “Ora, os julgadores argumentam sobre a comprovação de forma objetiva da prestação de serviço e seu respectivo pagamento, todavia não fundamentam o porquê as demais deduções não foram aceitas, alegando apenas que possuem livre convencimento, o que resta saber é porque não houve convencimento, não há qualquer motivação ou fundamentação dos ilustres julgadores, atingindo o princípio da necessária motivação, boa-fé e impondo ao contribuinte um processo inquisitivo.

Vejamos o que o Decreto 70.235/72, traz a respeito do tema, in verbis:

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

Art. 59. São nulos:

(...)

II - os despachos e decisões *proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa*. (grifos nossos)

Pela simples observação dos artigos acima, pode-se inferir que *não assiste razão ao recorrente*. Em que pese isto, numa simples análise dos autos, diferentemente do que diz o interessado, podemos verificar que a Notificação de Lançamento foi devidamente fundamentada pela autoridade fiscal na *descrição dos fatos e enquadramento legal* (fls. 4/5), bem como o julgador de piso, *em seu voto*, apresenta os fundamentos legais e argumentos de sua decisão (fls. 170/177).

Isto posto, *rejeito a preliminar de nulidade* proposta pelo recorrente.

Mérito

Despesas médicas

O recorrente em sua defesa alega, em síntese, que as despesas médicas foram devidamente comprovadas por ele, pela apresentação dos documentos de recibos médicos acostados aos autos, bem como os relatórios emitidos pelas profissionais supracitadas. Evidencia que os documentos são idôneos e suficientes para comprovação da despesa médica, uma vez que atendem aos requisitos da legislação regente.

De início, convém reproduzir trecho da descrição dos fatos e enquadramento legal constante da Notificação de Lançamento “Glosa de despesas médicas declaradas por falta da comprovação da efetiva prestação de serviço e do efetivo pagamento... Os recibos apresentados em atendimento à intimação das profissionais envolvidas datam de 2009... Além disso nenhum deles apresenta os endereços completos das profissionais, não identifica o paciente e não possui carimbo com a identificação profissional. Já o recibo da profissional Andréa indica a prestação de serviços de fisioterapia... Em atendimento de reintimação,... foram apresentados novos recibos, agora datados de 2008.... Nenhum deles apresenta os endereços completos das profissionais e não identifica o paciente. Interessante notar que os recibos da profissional Andréa identifica-a como sendo fonoaudióloga. Observa-se ainda que as assinaturas constantes nos recibos apresentados após intimação diferem dos apresentados na reintimação.”

Observando o relatório da autoridade lançadora fica evidenciado o porque de ter sido exigida a comprovação do efetivo pagamento, afinal diante de tantas “inconsistências” nos documentos apresentados não haveria de ser de outra forma.

Insto posto, podemos afirmar que o ponto de discordância resume-se, pode-se assim dizer, à obrigatoriedade de o contribuinte comprovar, após regularmente intimado, a transferência do numerário em função das despesas com profissionais da área médica de que pretendeu se valer por meio de recibos apresentados à Fiscalização.

A base legal para dedução de despesas dessa natureza está na alínea "a" do inciso II do artigo 8º da Lei 9.250/95, regulamentada no artigo 80 do RIR/99:

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;

(...) (grifou-se)

Complementando a necessidade dessa comprovação, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, em seu art. 73, dispõe que:

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). (grifou-se)

Veja que a legislação estabeleceu a hipótese de a autoridade lançadora requerer documentos adicionais para a comprovação da efetiva realização dessas despesas, se assim entender necessário.

Em regra, a apresentação de recibos como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1º, III, do RIR/1999, pode ser considerada suficiente, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame.

Havendo qualquer dúvida quanto às deduções declaradas pelo contribuinte, a autoridade lançadora, tem não só o direito mas também o dever de exigir provas adicionais da efetividade da prestação dos serviços.

Cabe esclarecer que os recibos, porquanto manifestações unilaterais, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos, como pretende a recorrente.

Os recibos e as declarações de pagamento contêm uma declaração de fato, o que faz com que *tenham aptidão para provar a declaração, mas não o fato declarado*, conforme dicção do parágrafo único do art. 408 do CPC:

“Art. 408. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato.”

Esse dispositivo legal também esclarece que os recibos e as declarações de pagamento presumem-se verdadeiros somente em relação àqueles que participaram do ato.

O vigente Código Civil (CC - Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002) também disciplina o limite da presunção de veracidade dos documentos particulares e seus efeitos sobre terceiros:

“Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.

(...)

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

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

Ademais, pelo relato fiscal, os recibos não preenchem os requisitos legais previstos na legislação de regência.

Desta forma, entendo que as despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, e se limitam, sim, a serviços comprovadamente realizados quando objeto de indagação pela autoridade fiscal, a partir de dúvida fundada, bem como a pagamentos especificados e comprovados.

No presente caso não se afigura irregular, nem desarrazoada, a exigência, por parte da autoridade lançadora, da comprovação de pagamento das despesas médicas.

Considerando que o recorrente não logrou êxito em comprovar o efetivo desembolso para o pagamento das despesas com aqueles profissionais, ***tenho que a manutenção do lançamento é um imperativo***, alinhando-me à conclusão da decisão de piso que manteve parcialmente as glosas de despesas médicas.

Multa confiscatória

Se insurge contrariamente à multa de ofício, por entender que o seu percentual de 75% ter sido fixado de maneira arbitrária, sem o estabelecimento de qualquer proporcionalidade com o fato gerador.

Descabidas as argumentações expendidas pelo interessado. A multa aplicada não está ao sabor do livre arbítrio da autoridade fiscal, mas sim decorrente do poder vinculado ao qual está adstrito e não pode se afastar. Havendo lançamento de ofício, obrigatoriamente, haverá a aplicação da multa proporcional aos valores lavrados, em decorrência de previsão legal, in verbis:

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;

Cálculo do imposto devido, considerando as deduções aceitas e DARF recolhido

Esclarece que segundo a planilha (fls. 173/174), constante do acórdão recorrido, há o restabelecimento de despesas médicas no montante de R\$ 5.000,00.

No caso, assiste razão ao contribuinte. De fato há equívoco na digitação da conclusão do acórdão de piso quando propõe o restabelecimento de deduções de despesas médicas **no valor de R\$ 4.000,00**, quando o correto seriam R\$ 5.000,00.

Neste caso, entendo como aplicáveis os artigo 32 e 60 do Decreto 70.235/72, abaixo transcritos:

Art. 32. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.

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.

Desta forma, recomendo à Unidade Preparadora que *refaça o cálculo do valor devido considerando o restabelecimento de R\$ 5.000,00 de despesas médicas* e, se for o caso, proceda os ajustes pertinentes no crédito tributário. Acrescento que existe memória de cálculo, elaborada pelo interessado, propondo a correção. (fls.197).

Quanto ao recolhimento realizado pelo contribuinte (parcela incontroversa) DARF (fls. 58), informo que aquele ***pagamento já foi devidamente considerado/allocado*** pela Unidade Preparadora, conforme se depreende do documento (fls. 68).

Ante o exposto, ***conheço*** do Recurso Voluntário e, no mérito, **NEGO-LHE PROVIMENTO.**

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura