



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.012351/2010-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-003.961 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 25 de novembro de 2021
Recorrente ANA MARIA MACHADO DE SOUZA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008

PAF. CERCEAMENTO DE DEFESA INEXISTÊNCIA.

Não ocorre cerceamento de defesa quando consta na autuação a clara descrição dos fatos e circunstâncias que o embasaram, respaldados nos enquadramentos legais que, no entendimento da autoridade fiscal ensejariam as glosas das despesas declaradas e do imposto suplementar apurado.

Somente ensejam a nulidade do lançamento os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, após iniciada a fase litigiosa com a apresentação pelo sujeito passivo de impugnação à exigência fiscal.

LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. AUDIÊNCIA PRÉVIA DO CONTRIBUINTE. DESNECESSIDADE. SÚMULA CARF Nº 46.

A fase inquisitiva é de atuação exclusiva da autoridade fiscal, que busca obter elementos para demonstrar a ocorrência do fato gerador e as circunstâncias relativas à exigência, e independe da participação do contribuinte, inexistindo nulidade por eventual cerceamento de defesa nesta fase procedimental.

Os contornos do processo administrativo fiscal são definidos pela impugnação, instaurando-se a partir daí a fase litigiosa processual, oportunidade em que todas as razões de fato e de direito deverão ser deduzidas na defesa, em observância ao princípio da eventualidade.

DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. CONJUNTO PROBATÓRIO INSUFICIENTE.

A não comprovação dos dispêndios havidos com as despesas médicas declaradas, por documentação hábil e contundente, autoriza à autoridade fiscal a promover as respectivas glosas, uma vez que todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

MULTA DE OFÍCIO PREVISÃO LEGAL. INCIDÊNCIA.

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.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator(a)

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

Relatório

Trata o presente processo de exigência de IRPF, referente ao ano-calendário de 2007, exercício de 2008, no valor de R\$ 19.530,72, já acrescido de multa de ofício e juros de mora, em razão da **dedução indevida de despesas médicas**, no valor de R\$ 36.000,00, por falta de comprovação dos efetivos pagamentos, importando na apuração do imposto suplementar no valor de R\$ 9.900,00 (fls. 12/16).

Cientificada do lançamento, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 2/9), questionando apenas as despesas médicas glosadas, alegando, em apertada síntese, que:

- há erro material no cálculo do imposto, uma vez que a impugnante recolheu saldo de imposto no valor de R\$4.168,59, conforme DARF em anexo, fls. 11;
- que efetuou corretamente o abatimento das despesas efetuadas com assistência médica e odontológica sua e de seus dependentes, tanto é que os profissionais que prestaram serviços à impugnante, emitiram e assinaram os recibos afirmando que receberam a quantia determinada;
- em razão de a verificação fiscal do ano-calendário 2007 ter ocorrido somente no ano de 2010, a impugnante não se recorda qual a forma utilizada para pagamento das despesas, não tendo como comprová-los, pois os mesmos poderiam ter sido efetuados em espécie ou com cheques de terceiros;
- discorre sobre o princípio da verdade material e sobre a tipicidade da lei tributária;
- alega que cabe à administração demonstrar a inidoneidade dos recibos de despesas médicas;
- informa que a lei não obriga o contribuinte a demonstrar lastro destas operações;
- protesta provar o alegado sob todas as formas em direito admitidas.

Requer, ao final, o cancelamento do débito fiscal

Ao apreciar o feito, a DRJ/BHE (fls. 64/70), por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada, por falta de comprovação do efetivo pagamento, mantendo-se incólume o crédito tributário exigido.

Cientificada da decisão, em 19/03/2012 (fls. 75/76), a contribuinte, por procurador habilitado interpôs, em 17/04/2012, recurso voluntário em extenso arrazoadado (fls. 77/94), repisando as alegações da peça impugnatória e trazendo outros argumentos, sintetizados por meio da conclusão lançada na peça recursal, a seguir colacionada, por refletir com inteireza a pretensão recursal suscitada:

3 – CONCLUSÃO

3.1 – Preliminares

- a)** Que o presente recurso voluntário seja recebido e processado conforme normas adjetivas de estilo, ante sua tempestividade e regularidade de formal;
- b)** pede-se o cancelamento do auto de infração, visto que, não houve obediência ao princípio constitucional da ampla defesa, sendo negado a Recorrente a oportunidade de provar suas teses por todas as formas de prova em direito admitidas;
- c)** que seja cancelado o auto de infração por não ter sido lavrado por profissional habilitado a exercer a profissão regulamentada por lei federal - Contador - Diante dos arts. 5º, XIII e 22, XVI da CF/88, a Lei nº 5.987/73 pode ser considerada derogada e desde a sua vigência, ela já era inconstitucional frente ao art. 8º, XVII, r, CF/69.

3.2 – Mérito

- a)** Superadas as preliminares, pede que no mérito seja conhecido o erro de cálculo apontado pela defesa, vez que a Autuação desconsiderou valor regularmente recolhido por DARF apresentado à fiscalização antes da lavratura do Auto de Infração, o que implicou na ilegal exigência de multa e juros calculados sobre valor devidamente recolhido;
- b)** Por todo o exposto, e considerando que os profissionais efetivamente prestaram serviços à impugnante, recebendo e emitindo os respectivos recibos conforme documentos apresentados pelo impugnante, deve ser cancelado o feito fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Wilderson Botto - Relator.

Admissibilidade

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

Preliminares

A Recorrente, em sede de preliminar, pugna pela nulidade do lançamento por cerceamento de defesa, porquanto não lhe fora oportunizado demonstrar, por meio de dilação probatória, sobretudo a pericial, a regularidade das despesas médicas glosadas, mormente em confronto com as declarações de IRPF dos profissionais que prestaram os serviços, inquinando de nulidade a autuação vergastada.

Questiona, ainda, a incompetência do auditor fiscal para subscrever a notificação de lançamento e demais peças processuais, porquanto não se trata de contador habilitado junto à entidade de classe, violando assim as atividades privativas de contador, inquinando de nulidade a autuação por afronta ao direito que regula o exercício da atividade profissional regulada por lei federal.

Contudo razão não lhe socorre.

Cabe destacar que a arguição de cerceamento de defesa carece de sentido, eis que a Notificação de Lançamento foi regulamente lavrada por Auditor Fiscal da Receita Feral, regularmente invertido no cargo, conforme determina o art. 142, do CTN, estando de acordo com os arts. 2º e 50, II, da Lei nº 9.784/99, obedecendo aos princípios constitucionais insculpidos no art. 37 da CF/1988.

Portanto, ao teor da legislação fiscal, o lançamento foi efetuado por pessoa competente e dotada de poder, porquanto devidamente investida para o cargo, contendo os fatos e fundamentos jurídicos estando o ato, portanto, devidamente motivado.

Assim, a autuação, ao contrário do alegado, pautou-se pela legalidade, observando os requisitos necessários à sua regular formalização, contendo todas as informações necessárias e suficientes para que o sujeito passivo tivesse pleno conhecimento da infração cometida e da base legal, possibilitando o exercício da ampla defesa, logo revestida de todas as formalidades legais previstas no art. 11 do Decreto nº 70.235/72 (PAF), além do fato de ter sido subscrita por pessoa competente e regularmente investida para o cargo, despiciendo, ao auditor fiscal autuante, eventual filiação à entidade de classe (CRC-MG) conforme aventado pelo Recorrente.

Não obstante, no que tange à instauração prévia de dilação probatória, cabe salientar que a primeira fase do procedimento 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 **e independe da participação do contribuinte**. Logo, a validade do procedimento fiscal não depende de intimação prévia, podendo a exigência fiscal, quando conhecida, ser formalizada de imediato, cujo entendimento já está sumulado neste CARF:

Súmula nº 46:

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Portaria CARF nº 49, de 1/12/2010, publicada no DOU de 7/12/2010, p.42).

Assim, do ponto de vista procedimental, indene de dúvida a fiscalização transcorreu dentro da restrita legalidade inexistindo qualquer inobservância ao direito de defesa – que, diga-se de passagem, e em detrimento das alegações deduzidas, foi exercido com regularidade e a tempo e modo – importando em afirmar que não houve nenhum prejuízo ao exercício do contraditório.

Portanto, rejeito a preliminar suscitada.

Mérito

Da glosa mantida sobre as despesas médicas declaradas:

Insurge-se, a Recorrente, contra a decisão proferida pela DRJ/BHE que manteve o lançamento, em relação à glosa das despesas médicas, no valor de R\$ 36.000,00, **por falta de comprovação dos efetivos pagamentos**, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do todo processado, no sentido do acatamento das aludidas despesas declaradas.

Pois bem. Em que pese as alegações recursais, do cotejo dos documentos carreados aos autos, aliado aos fundamentos contidos no voto condutor da decisão recorrida (fls. 64/70) e atendo-se às informações contidas na autuação (fls. 12/16), não há como prosperar a pretensão recursal.

Da análise dos autos pode-se constatar que a autoridade fiscal requereu as justificativas sobre as despesas médicas declaradas, não tendo sido comprovado ou demonstrado pela Recorrente o cumprimento dos requisitos legais a motivar as respectivas deduções, consubstanciado no art. 73, caput e § 1º, do RIR/99. Vale salientar, que o art. 73, por si só, autoriza expressamente ao Fisco, para formar sua convicção, solicitar documentos subsidiários aos recibos, para efeito de confirmá-los, sobretudo no que tange **aos efetivos pagamentos realizados**.

Não se pode olvidar que na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam ilidir a imputação da irregularidade suscitada. Conclui-se, portanto, que a comprovação da efetiva prestação dos serviços ou dos dispêndios realizados, quando exigidos e não apresentados, além de vulnerar os incisos II e III do § 1º do art. 80 do RIR/99, autoriza a glosa das deduções pleiteadas e a consequente tributação dos valores correspondentes.

A própria lei estabelece a quem cabe provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-lei nº 5.844/43, por seu turno, reza que o sujeito passivo pode ser intimado a promover a devida justificação ou comprovação, imputando-lhe o ônus probatório. Mesmo que a norma possa parecer, ao menos em tese, discricionária, deixando ao sabor do Fisco a iniciativa, e este assim procede quando está albergado em indícios razoáveis de ocorrência de irregularidades nas deduções, **mesmo porque o ônus probatório implica trazer elementos que afastem eventuais dúvidas sobre os fatos imputados**.

Assim, considerando que a Recorrente, nesta fase recursal, não trouxe novas alegações hábeis e contundentes a modificar o julgado – diga-se de passagem, limitando-se basicamente em escorar-se no valor probante dos recibos como suficiente para justificar as deduções pleiteadas, sem, contudo, justificar ou demonstrar a efetividade dos gastos efetuados

com as despesas médicas declaradas (fls. 20/32) – me convenço do acerto da decisão recorrida, pelo que **adoto como razão de decidir** os fundamentos, lançados no voto condutor (fls. 77/79), mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF:

DARF. Recolhimento.

O contribuinte alega que há erro material no cálculo do tributo exigido, uma vez que recolheu saldo de imposto no valor de R\$4.168,59, conforme DARF em anexo, fls. 11.

Entendo, consoante razões adiante expostas, que não merece ser acolhido o raciocínio desenvolvido pelo contribuinte.

Em 28/04/2008, às 23:14:02, o contribuinte entregou declaração de ajuste anual no formulário completo, fls. 56/61, onde foi apurado o saldo de imposto a pagar no valor de R\$4.168,59. Nesta declaração, os valores que deram origem ao saldo de imposto a pagar são os seguintes: (...)

Após a entrega da declaração de ajuste anual, o contribuinte resolveu retificá-la, enviando declarações em 05/02/2009, 11:13:32; em 21/02/2009, 23:23:25 e, por fim, em 25/02/2009, 23:06:05.

Na declaração entregue em 25/02/2009, fls. 38/43, foi apurado o saldo de imposto a pagar no montante de R\$3.200,58, proveniente dos seguintes valores informados na declaração de ajuste anual: (...)

Em razão de a declaração retificadora ter sido entregue antes do início de qualquer procedimento fiscal, acabou por substituir as declarações anteriormente enviadas à administração tributária. A Instrução Normativa RFB nº 820, de 11 de fevereiro de 2008, que dispôs sobre a apresentação da declaração de ajuste anual do imposto sobre a renda referente ao exercício 2008, ano-calendário de 2007, tratou em seu artigo 7º da declaração de ajuste anual retificadora.

(...)

Lembre-se que o lançamento do tributo é efetuado com base na declaração do sujeito passivo, consoante determina o artigo 147 do Código Tributário Nacional.

(...)

Assim, a declaração de ajuste anual retificadora entregue em 25/02/2009 é aquela sobre a qual a autoridade deveria trabalhar e, efetivamente, trabalhou, onde o saldo de imposto a pagar apurado resultou em R\$3.200,58, sendo o mesmo utilizado pelo agente fiscal na apuração do imposto devido, fls. 15.

Portanto, o recolhimento efetuado em valor superior ao apurado na declaração de ajuste anual retificadora **deve ser tratado sob o instituto da repetição de indébito, cabendo ao contribuinte orientar-se pela Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008.**

Desse modo, mostra-se correto o cálculo do imposto suplementar efetuado pela autoridade lançadora.

Glosa das despesas médicas. Comprovação.

O contribuinte alega que os serviços médicos foram demandados, realizados e pagos.

Para se encontrar a base de cálculo do imposto sobre a renda de pessoa física no ano-calendário admite-se a dedução relativa às despesas odontológicas, com psicólogos e fisioterapeutas, dentre outras. A sua previsão decorre do disposto no artigo 8º, II, “a”, da lei nº 9.250/95.

(...)

Por outro lado, a dedução das despesas está condicionada à comprovação dos pagamentos. É a interpretação que se extrai do inciso III do §2º do artigo 8º da lei nº 9.250/95.

(...)

Da análise dos dispositivos anteriormente transcritos, conclui-se que a dedução de despesas odontológicas, com psicólogos e fisioterapeutas exige a prova de efetividade do ônus do dispêndio realizado pelo contribuinte. Desse modo, a resolução da questão controvertida se assenta na força probatória dos elementos carreados aos autos pelo contribuinte.

Importante lembrar que, a teor do disposto no artigo 29 do decreto nº 70.235/72, é conferida plena liberdade à autoridade julgadora na apreciação dos elementos de prova.

(...)

Ao atender a intimação fiscal, o contribuinte apresentou apenas os recibos de despesas com a prestação dos serviços, além de dois orçamentos odontológicos, furtando-se a comprovar os pagamentos realizados. Em razão disso, foram glosados R\$36.000,00.

Ante o expressivo valor das deduções pleiteadas, cabe à autoridade lançadora, em observância ao §1º do artigo 73 do RIR/99, adotar as cautelas necessárias para preservar o interesse público na defesa da correta apuração do tributo.

(...)

O ônus quanto à comprovação e justificação das deduções fica a cargo do contribuinte, sendo que o legislador não a restringiu a um modo específico.

Em princípio, admitem-se como provas de pagamentos os recibos fornecidos pelos prestadores de serviços. Entretanto, pode a autoridade lançadora, com amparo no citado artigo 73 do RIR/99, exigir outros meios complementares de provas em relação às despesas declaradas.

Como se constata da experiência ordinária, os tratamentos de saúde mais onerosos correspondem a tratamentos complexos, os quais demandam a realização de exames laboratoriais, radiológicos e outros. Além disso, é possível afirmar que os valores elevados são pagos em cheque, cartão de crédito ou transferência eletrônica de numerários.

Nesses casos, exige-se a comprovação da prestação dos serviços e, principalmente, a efetiva realização dos pagamentos correspondentes.

(...)

Além disso, no caso de pagamentos de despesas médicas efetuados em dinheiro, a comprovação, regra geral, dá-se por meio de 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 efeitos legais.

No caso concreto, o contribuinte não apresentou os extratos bancários e, tampouco, foi capaz de demonstrar de que forma obteve recursos monetários em espécie para efetuar os pagamentos das despesas com saúde, se é que utilizou tal meio, haja vista que o autuado alega que o tempo decorrido entre o serviço prestado e o procedimento fiscal lhe impede de apurar o meio de pagamento utilizado.

Suscitar a dúvida de que pode ter efetuado os pagamentos das obrigações em dinheiro revela-se, segundo meu entendimento, contraditório com a declaração de ajuste anual enviada à administração tributária.

(...)

Nesse contexto, firmo a convicção de que os pagamentos com despesas com saúde não foram devidamente comprovados pela contribuinte, mantendo-se a glosa no valor de R\$36.000,00.

Destarte, uma vez desatendidos os requisitos para dedutibilidade dos valores declarados, e constando a regularidade da ação fiscal que se deu em estrita conformidade com a legislação de regência, correta é decisão recorrida, razão pela qual mantenho as glosas realizadas por falta de comprovação do efetivo pagamento, nos termos dos arts. 73 e 80, § 1º, II e III do RIR/99, e reconheço a subsistência do crédito tributário exigido.

No que tange à cobrança da multa de ofício, 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 dever de ofício. Portanto, escorreita e legal é a conduta fiscal no particular.

Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, em NEGAR PROVIMENTO ao presente recurso, para manter o lançamento e as alterações realizadas na base de cálculo do imposto de renda.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Wilderson Botto