



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo n°** 18088.000714/2007-45  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **2301-006.356 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 07 de agosto de 2019  
**Recorrente** PAULO EDUARDO DE SÁ  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

CONHECIMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA.

O Carf não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula Carf n° 2.)

NULIDADE DA DECISÃO. ELEMENTOS PROBATÓRIOS SUFICIENTES. IMPOSSIBILIDADE.

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelo impugnante quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Na verdade, o julgador tem o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não ocorre cerceamento de defesa quando consta no Auto de Infração a clara descrição dos fatos e circunstâncias que o embasaram, justificaram e quantificaram.

DESPESAS MEDICAS. INTIMAÇÃO. EFETIVO PAGAMENTO. NÃO COMPROVAÇÃO.

Há de se comprovar, quando regularmente intimado, o efetivo pagamento das despesas com os profissionais da área médica, que pretendeu aproveitar na DIRPF.

JUROS SELIC. SÚMULA CARF N° 4.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade (Súmula Carf n° 2), rejeitar a preliminar e, no mérito, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

João Maurício Vital – Presidente.

(assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado), Wilderson Botto (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. A Conselheira Juliana Marteli Fais Feriato, em razão da ausência, foi substituída pelo Conselheiro Virgílio Cansino Gil, suplente convocado.

## Relatório

### Autuação

Trata-se de lançamento decorrente de procedimento fiscal, referente aos anos-calendário 2001 a 2003, tendo em vista a apuração de deduções de despesas de saúde consideradas como indevidas (fls. 156 a 161).

De forma sucinta, a fiscalização constatou as seguintes irregularidades, conforme Relatório Fiscal fls 162 e 167:

#### 002.1 - PAGAMENTOS QUE TERIAM SIDO EFETUADOS À CLÍNICA FISIOTERAPIA CLEMENTE S/C LTDA

O Sr. Paulo Eduardo de Sá deduziu, no ano-calendário 2001, a importância de R\$ 1.500,00 relativa a pagamentos que teriam sido efetuados à Clínica Fisioterapia Clemente S/C Ltda - CNPJ 04.410.482/0001-09 porém, intimado a apresentar comprovantes de todos os pagamentos informados no quadro “Relação de Pagamentos e Doações Efetuados” das declarações de ajuste anual do período fiscalizado, qual seja, exercícios 2002 a 2004, não se manifestou quanto a esta dedução.

Efetuamos, portanto, a glosa de R\$ 1.500,00 por falta de comprovação.

#### 002.2 - PAGAMENTOS QUE TERIAM SIDO EFETUADOS A JOSÉ MARCOS DE OLIVEIRA

Na Declaração de Ajuste Anual - 2002, relativa ao ano-calendário 2001, o contribuinte informou que teria efetuado pagamentos ao profissional acima no montante de R\$ 5.000,00 - porém não apresentou os respectivos recibos.

Declarou às fls. 10 que os recibos estariam extraviados e apresentou um demonstrativo de saques efetuados junto ao Banco do Brasil S/A e Banco do Estado de São Paulo S/A (fl.12), os quais teriam sido efetuados para pagamento destas despesas. Juntou, ainda, extratos das instituições mencionadas (fls. 13 a 48).

No ano-calendário 2002, o Sr. Paulo Eduardo de Sá deduziu o valor de R\$ 6.500,00 - apresentou 9 (nove) recibos totalizando R\$ 5.850,00 (fls. 49 a 53) - declarou às fls. 10/11 que a soma dos mesmos é de R\$ 6.500,00 (diferença de R\$ 650,00) e apresentou,

ainda, extratos de fls.54 a 90 apontando diversos saques, os quais teriam sido efetuados para pagamento destas despesas, porém, os mesmos não coincidem nem em datas nem em valores com os recibos apresentados.

Deduziu, ainda, na declaração de ajuste anual 2004, relativa ao ano-calendário 2003, a importância de R\$ 4.000,00. Juntou os recibos de fls. 100 a 103 e, novamente, alegou que os extratos (fls. 104 a 144) comprovariam o pagamento, destacando saques que não são coincidentes com os recibos apresentados.

Salientamos, mais uma vez, que o contribuinte fiscalizado recebeu, juntamente com o termo de início de fiscalização, cópia do Termo de Declaração 483/232/2005 de JOSÉ MARCOS DE OLIVEIRA, lavrado em 06/04/2005 onde o referido profissional declara não haver prestado serviço algum a PAULO EDUARDO DE SÁ tampouco a seus familiares nos anos de 2001, 2002 e 2003.

Glosamos, então, o montante de R\$ 15.500,00 deduzidos, indevidamente, a título de despesas médicas - no período fiscalizado.

### 002.3 - PAGAMENTOS QUE TERIAM SIDO EFETUADOS A TATIANA DE FREITAS BRANCO

Dentre o montante deduzido pelo contribuinte na declaração de ajuste anual do exercício de 2004, relativa ao ano-calendário 2003, na rubrica "Despesas Médicas", R\$ 5.000,00 seriam relativos a pagamentos efetuados à beneficiária acima.

Apresentou recibos (fls. 91 a 93) referentes a serviços odontológicos que teriam sido prestados a Vera Lúcia Ferreira de Sá, Luis Gustavo de Sá e Guilherme de Sá - informados como dependentes do contribuinte. Anexou, ainda, fichas de fls. 95 a 98, as quais mencionam os supostos serviços prestados.

O Sr. Paulo Eduardo de Sá (odontólogo) declarou às fls. 11 que os pagamentos poderiam ser comprovados pelos extratos do Banco do Brasil e do Banco do Estado de São Paulo S/A (fls.104 a 144). Entretanto, os saques apontados pelo contribuinte para justificar os pagamentos não coincidem, nem em data nem em valores. É importante ressaltar que os recibos possuem data de emissão de 10/06/2003 até 10/12/2003 e, a título de exemplo, temos o 1º deles, de R\$ 1.000,00 (fl.91) emitido em 10/06/2003 sendo que o Sr. Paulo Eduardo de Sá destaca, nos extratos, saques tais como:

Data do Saque	Valor (R\$)	Instituição Financeira
21/01/2003	80,00	Banco do Brasil S/A
07/02/2003	80,00	Banco do Brasil S/A
20/02/2003	80,00	Banco do Brasil S/A
28/02/2003	200,00	Banco do Estado de São Paulo S/A
05/03/2003	90,00	Banco do Estado de São Paulo S/A
14/03/2003	100,00	Banco do Estado de São Paulo S/A
31/03/2003	90,00	Banco do Brasil S/A
22/04/2003	320,00	Banco do Estado de São Paulo S/A
25/04/2003	100,00	Banco do Brasil S/A

Como se vê, todos os saques acima são muito anteriores à data em que o recibo tenha sido emitido. Saliente-se, ainda, que conforme informações inseridas nas fichas apresentadas (fl 98) o 1º orçamento teria sido efetuado em 03/06/2003.

Existem, também, saques destacados com a finalidade de comprovar o pagamento a referida profissional porém efetuados em datas posteriores à emissão do último recibo. Os recibos do mês de dezembro teriam sido emitidos no dia 10 (dez) - fl. 93 e há saques destacados nos dias 17/12 (fl.122) e 29/12 (fl. 144).

Portanto, não restou devidamente comprovada a importância de R\$ 5.000,00 deduzidas a título de despesas odontológicas no ano-calendário 2003.

Vejamos abaixo, um resumo das importâncias glosadas na rubrica “Despesas Médicas” no período fiscalizado:

Nome do Beneficiário	Ano-calendário	CPF ou CNPJ	Glosa (R\$)
Clínica Fisioterapia Clemente S/C Ltda	2001	04.410.482/0001-09	1.500,00
José Marcos de Oliveira	2001	833.099.268-34	5.000,00
José Marcos de Oliveira	2002	833.099.268-34	6.500,00
José Marcos de Oliveira	2003	833.099.268-34	4.000,00
Tatiana de Freitas Branco	2003	286.979.538-63	5.000,00
<b>TOTAL</b>			<b>22.000,00</b>

Estamos qualificando a multa de ofício para 150% (cento e cinquenta por cento) por estar caracterizado, em tese, o evidente intuito de fraude, pois o contribuinte inseriu elementos inexatos em sua declaração, reduzindo a base de cálculo de IRPF com valores fictícios de despesas médicas, conforme determina o artigo 44, II, da Lei 9.430/96. Desta forma, estamos elaborando a necessária Representação Fiscal para fins penais pelo fato de a conduta do contribuinte caracterizar também, em tese, crime contra a ordem tributária, conforme disposto no artigo 1º da Lei n.º 8.137/90.

Importa salientar que os créditos referentes ao ano calendário 2001 foram extintos por remissão, conforme fls. 255 e 256,e, portanto, remanesce a discussão referente às despesas com os profissionais José Marcos de Oliveira e Tatiana Freitas Branco nos anos calendário 2002 e 2003.

### Impugnação

Inconformado com a autuação da qual tomou ciência em 01/12/2007, o contribuinte apresentou impugnação em 02/01/2008 (fls. 179 a 194), alegando em síntese:

- O AUTO DE INFRAÇÃO é nulo, tendo-se em vista ter sido efetivado com base em provas obtidas por meios ilícitos, face à inconstitucionalidade dos dispositivos legais em que a Fazenda Pública o fundamentou, para fazer o pedido e ter acesso a documentos bancários protegidos pelo sigilo de dados e pela intimidade do contribuinte.
- O trabalho do Sr. Fiscal foi baseado nos dados conseguidos através da quebra do sigilo bancário da impugnante, sem a necessária autorização do Poder Judiciário. E também sem que isto fosse absolutamente necessário, uma vez que havia declarações de exercícios anteriores, para servirem de base para o lançamento.
- Assim, resta claro que tanto a jurisprudência do STF quanto a melhor doutrina, entendem que o SIGILO BANCÁRIO se equivale ao direito intimidade do cidadão brasileiro, sendo portanto um DIREITO E UMA GARANTIA FUNDAMENTAL, de não ser molestado por quem quer que seja, no tocante a tais valores.
- Na verdade o referido art. 6º da Lei Complementar n.º 105/2001, autoriza o acesso irrestrito da Fazenda Nacional às informações do contribuinte fiscalizado, mitigando o direito ao SIGILO BANCÁRIO, a despeito do Texto Maior.
- Destarte, a conduta da Autoridade Administrativa, em flagrante desrespeito a ordem jurídica (privacidade, irretroatividade, ampla defesa e contraditório), afronta, por corolário lógico irrefutável, ao princípio da moralidade administrativa, na medida que não respeita a Carta Maior, a LICC e o art. 106, I e II do CTN, que contemplam as hipóteses legais de retroatividade, das quais não se insere as disposições da LC 105/01, retirando do ato jurídico que se pretende praticar (suspensão do sigilo bancário), o

elemento essencial e indissociável do ato administrativo, qual seja, a moralidade administrativa.

- Que a atuação da Autoridade Administrativa encontra-se eivada de Inconstitucionalidade e, portanto, não pode, validamente, regular e firmar os vínculos obrigacionais pretendidos, por absoluta falta de arrimo na Lei Maior, em clara afronta ao primado da segurança jurídica.

- A dita autoridade se equivocou quando da designação do montante da multa a ser cobrada da Impugnante, uma vez que arbitrou um percentual totalmente elevado, afrontando o determinado na legislação fiscal.

- 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 1%, para não ter efeitos confiscatórios, vedados constitucionalmente.

- Se aplicarmos a Taxa SELIC sem lei anterior e específica a respeito, haverá aumento de tributo e ficará desrespeitado o princípio contido no art 150, inciso I da Constituição Federal, que reza não ser possível exigir-se ou aumentar-se tributo sem lei que o estabeleça.

- Não há previsão legal do que seja a Taxa SELIC, A lei apenas manda aplicá-la, sem indicar nenhum percentual, delegando indevidamente seu cálculo a ato governamental, que segue as naturais oscilações do mercado financeiro, mas sempre com adrede interferência do Banco Central.

- Ainda que se admitisse a existência de lei ordinária criando regularmente a Taxa SELIC para fins tributários, interpretando-se o art. 161, § 1º do Código Tributário Nacional, chegaríamos a conclusão que é permitido à lei ordinária somente fixar o percentual de juros em patamar igual ou inferior ao estabelecido no CTN, que é de 1% (um por cento) ao mês.

- Que o lançamento tributário, fundado em auto de infração inegavelmente nulo, afronta, preceito e garantias fundamentais da segurança jurídica, da legalidade e legalidade estrita, tipicidade tributária e moralidade administrativa.

- Não se pode aceitar que o Sr. Fiscal tenha presumido que os extratos das contas-correntes da impugnante não sejam reveladores e comprovadores do pagamento das despesas aqui discutidas. Faz-se necessário que o Sr. Fiscal demonstre de forma cabal a ocorrência no mundo factual da hipótese descrita no antecedente da norma tributária.

- Cumpre destacar que a autoridade não pode aqui ignorar todos os documentos juntados, principalmente os recibos, papéis que comprovam sim, materialmente, os pagamentos. Se houve dúvida, esta é a favor do contribuinte, nunca contrária a ele. Caberia, antes de mais nada à Autoridade Fazendária comprovar que os recibos são falsos, ou seja, que a assinatura colocada neles não são de Jose' Marcos de Oliveira.

- Até prova em contrário, nada importa que referida pessoa tenha afirmado que não prestou serviços ao impugnante ou a seus familiares, pois, a responsabilidade sobre suas afirmações não podem passar da sua personalidade jurídica.

- Fica desde já requerida perícia nos documentos juntados, sob pena de cerceamento de defesa e nulidade do procedimento administrativo fiscal, já que todos os pagamentos restaram efetivamente comprovados pelos documentos já anexados.

- O simples fato das datas dos saques bancários não coincidirem com as datas previstas também não induz a certeza de que não houve o pagamento, onde a presunção não pode desfavorecer o contribuinte, devendo o fisco proceder a nova análise acurada.

- Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admissíveis, tais como documentais, testemunhais, inclusive PERICIAIS e outros que se fizerem necessários.

- Requer que todas as intimações sejam feitas na pessoa do subscritor, sob pena de nulidade, declarando-se a autenticidade dos documentos anexos.

### **Acórdão de Primeira Instância**

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento SP2, em votação unânime, julgou a impugnação improcedente (fls. 198 a 209) e manteve as glosas, conforme ementa reproduzida a seguir:

#### **GLOSA DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS.**

Mantidas as glosas de despesas médicas, visto que o direito às suas deduções condiciona-se à comprovação da efetividade dos serviços prestados, bem como dos correspondentes pagamentos.

#### **ÔNUS DA PROVA.**

Cabe ao contribuinte a prova das informações constantes da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física.

#### **JURISPRUDÊNCIA.**

As decisões judiciais e administrativas não constituem normas complementares do Direito Tributário, aplicando-se somente à questão em análise e vinculando as partes envolvidas no litígio, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

#### **MULTA. LEGALIDADE. DESCARACTERIZADO O CARÁTER CONFISCATÓRIO.**

A multa administrativa pelo descumprimento de obrigação acessória prevista em lei, aplicada nos estritos termos legais, não possui efeito de confisco.

#### **JUROS DE MORA. TAXA REFERENCIAL SELIC. OBRIGATÓRIA.**

Há previsão legal para a aplicação da taxa SELIC, de caráter irrelevável.

#### **DO PEDIDO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS.**

A prova documental deve ser apresentada quando da interposição da impugnação, precluindo o direito da contribuinte em fazê-lo em momento processual diverso. Pedido indeferido.

#### **PROVA TESTEMUNHAL. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.**

Inexiste previsão legal para oitiva de testemunha no julgamento administrativo em primeira instância.

#### **PEDIDO DE PERÍCIA.**

Deve ser indeferido O pedido de perícia, quando este deixar de conter os requisitos estabelecidos pelo art.16, inciso IV, do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972 e quando o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

**REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.**

A Representação Fiscal deve sempre ser elaborada quando se constatar fatos que, em tese, configuram crime Contra a Ordem Tributária, sendo encaminhada ao Ministério Público, após proferida decisão final na esfera administrativa.

**INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO.**

Dada a existência de determinação legal expressa no sentido de que as intimações sejam endereçadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

**Recurso Voluntário**

Cientificado dessa decisão em 02/09/2008 (fl.217), a contribuinte interpôs em 30/09/2008 recurso voluntário (fls. 218 a 241), no qual repisa os mesmos argumentos trazidos na impugnação e acrescenta:

Analisando a ementa da decisão recorrida, percebe-se que o julgador monocrático apenas e tão somente analisou as seguintes questões:

- a) Glosa deduções de despesas médicas;
- b) Ônus da prova;
- c) Jurisprudência;
- d) Multa. Legalidade. Descaracterizado o caráter confiscatório.
- e) Juros de mora. Taxa Referencial Selic. Obrigatória.
- f) Juntada de documentos.
- g) Prova testemunhal
- h) Perícia.
- i) Representação Fiscal.
- j) Intimação Endereçada ao advogado.

Todavia, deixou de analisar e se pronunciar, NO MÍNIMO, SOBRE AS seguintes questões:

- a) Nulidade do auto de infração, em razão de o mesmo ter sido efetivado com base em documentação obtida por meios ilícitos.
- b) Dos direitos e garantias fundamentais
- c) Sigilo bancário moralidade administrativa
- d) A quebra da segurança jurídica.
- e) O princípio da verdade material.
- f) Pagamentos efetuados
- g) Percentual aplicado a multa.
- h) Demais questões demonstradas no corpo do presente recurso.

Em casos desse jaez, o conselho de contribuintes tem assinalado e reconhecida o cerceamento do direito de defesa, ou, ofensa ao princípio do contraditório, determinando a anulação da decisão de primeira instância, para que novo julgamento seja proferido, sob pena de haver supressão de instância.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes - Relatora

### **Conhecimento**

O recurso é tempestivo. Porém, por força da Súmula Carf nº 2, não conheço das alegações de inconstitucionalidade da legislação que ampara a utilização das informações bancárias para lançamento tributário e da multa confiscatória.

Súmula CARF nº 02

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

### **Preliminares**

#### **Nulidade do Julgamento por Ofensa ao Princípio do Contraditório e Ampla Defesa.**

Alega o recorrente que a decisão ora recorrida deixou de analisar e se pronunciar sobre alguns tópicos suscitados na impugnação, o que no seu entendimento configuraria cerceamento do direito de defesa, ou, ofensa ao princípio do contraditório, determinando a anulação da decisão de primeira instância, para que novo julgamento seja proferido, sob pena de haver supressão de instância.

Todavia, pela análise de todo o processo, verifica-se que a instância a quo, ao firmar a sua convicção sobre os fatos apurados pela Fiscalização, anotados no relatório fiscal, fundamentou-se nos elementos de prova que entendeu suficientes ao deslinde da lide.

É importante ressaltar que é do livre arbítrio do julgador a apreciação e valoração das provas acostadas aos autos, podendo fundamentar a sua decisão em outros elementos probatórios anexados aos autos que entenda suficientes à formação de sua convicção.

Com efeito, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Na verdade, o julgador tem o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

É nesse sentido, ao tratar da fundamentação das decisões judiciais com fulcro no art. 489, § 1º, do CPC/2015, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), verbis:

"O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui

o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada. STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585)."

Por oportuno, cabe destacar ainda que, o CPC/2015, e por consequência os pronunciamentos dos tribunais superiores a ele referentes, são importantes fontes de direito subsidiárias a serem observadas no processo administrativo fiscal.

Nesse sentido, colaciono acórdão 2402006.494, proferido por este órgão julgador:

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO. ELEMENTOS PROBATÓRIOS SUFICIENTES. IMPOSSIBILIDADE.

Não há que se falar em nulidade da decisão por ter deixado de analisar documentos apresentados juntamente com a impugnação, quando o julgador da instância de piso fundamentou a sua decisão em outros elementos probatórios anexados aos autos e suficientes à formação de sua convicção.

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelo impugnante, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Na verdade, o julgador tem o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada.

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo o contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo, hipótese que não se verifica *in casu*. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

Cabe destacar, ainda, que na fase oficiosa, a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. O princípio do contraditório é garantido pela fase litigiosa do processo administrativo (fase contenciosa), a qual se inicia com o oferecimento da impugnação.

Nesse sentido, vale ressaltar que a oportunidade de manifestação do impugnante não se exaure na etapa anterior à efetivação do lançamento. Pelo contrário, na busca da preservação do direito de defesa do contribuinte, o processo administrativo fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235/72, estende-se por outra fase, a fase litigiosa, na qual o autuado, inconformado com o lançamento que lhe foi imputado, instaura o contencioso fiscal mediante apresentação de impugnação ao lançamento, quando as suas razões de discordância serão levadas à consideração dos órgãos julgadores administrativos, sendo-lhe facultado pleno acesso à toda documentação constante do presente processo.

Destaco que o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos

termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto n.º 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Isto posto, entendo que não há que se falar em nulidade por ofensa ao princípio do contraditório e ampla defesa. Rejeito a preliminar.

## Mérito

### Verdade Material e Ônus da Prova

O recorrente alega que a legislação aplicável não exige que se prove cumulativamente, como quer a decisão recorrida, a efetiva prestação dos serviços e a respectiva movimentação financeira e que, as normas aplicáveis somente exigem a prova da movimentação financeira na falta de documentação.

A dedução de despesas médicas e de saúde na declaração de ajuste anual tem como supedâneo legal os seguintes dispositivos do art. 8º da Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995, abaixo transcritos:

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;(grifei)

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.

Sobre a matéria, assim dispõe o art. 80 do Decreto n.º 3.000/1999, in verbis:

Seção I

Despesas Médicas

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 n.º 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei n.º 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 n.º 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

De acordo com o art. 835 do Decreto n.º 3.000/1999 que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda -RIR, assevera que todas as deduções declaradas pelos contribuintes estão sujeitas à comprovação, a juízo da autoridade lançadora, na forma preconizada no art. 73 do mesmo diploma legal, como segue:

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

Quando não comprovadas da forma solicitada as deduções informadas nas declarações, cabe à autoridade lançadora efetuar o lançamento de ofício com base nas infrações apuradas, de acordo com o art. 841 do Decreto acima citado, in verbis:

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo

(...)

II -deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

Relativamente às despesas médicas, o art. 8º, inc. II, alínea “a” da Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995, estabelece que na declaração de ajuste anual, para apuração da base de cálculo do imposto, poderão ser deduzidos 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, pagamentos efetuados pelo contribuinte relativos ao seu tratamento e ao de seus dependentes.

De acordo com o § 2º do precitado dispositivo, a dedução fica condicionada a que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e CPF ou CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Verifica-se, portanto, que a dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, sim, condicionada ao preenchimento de alguns requisitos legais. Observe-se que a dedução exige a efetiva prestação do serviço, tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente, e que o pagamento tenha se realizado pelo próprio contribuinte. Assim, havendo qualquer dúvida em um desses requisitos, é direito e dever da Fiscalização exigir provas adicionais da efetividade do serviço, do beneficiário deste e do pagamento efetuado. E é dever do contribuinte apresentar comprovação ou justificação idônea, sob pena de ter suas deduções não admitidas pela autoridade fiscal.

A lei pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

Importa destacar que não é o Fisco quem precisa provar que as despesas médicas declaradas existiram, mas sim o contribuinte, tendo em vista que a inclusão de tais despesas na declaração de ajuste anual resulta em um benefício para o recorrente, já que essas deduções reduzem a base de cálculo do imposto devido. Assim, compete ao beneficiário das deduções provar, com documentação hábil e idônea, que realmente efetuou o pagamento das despesas questionadas.

Na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam elidir a imputação da irregularidade e, se a comprovação é possível e ele não a faz, porque não pode ou não quer, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação.

No caso em apreço, a declaração prestada pela profissional José Marcos de Oliveira, lançou dúvidas quanto à idoneidade das demais despesas médicas declaradas pelo recorrente.

Ao ser devidamente intimado, o recorrente apresentou recibos, que em sua grande parte, não continham o endereço do profissional e a indicação do beneficiário, requisitos legais previstos no inciso III do art. 8º da Lei nº 9.250.

Desta forma, a autoridade fiscal agiu de forma correta, motivada e fundamentada ao exigir a comprovação dos efetivos pagamentos pelos serviços médicos contratados pelo recorrente.

Feitas as devidas ponderações, passo à análise individual de cada despesa médica declarada.

### **José Marcos de Oliveira.**

O profissional em questão, declarou não ter prestado os serviços profissionais ao recorrente e seus dependentes nos anos-calendário fiscalizados, conforme declaração prestada à fl. 08.

Conforme descrito no relatório fiscal, o auditor, ofertou ao recorrente a possibilidade de fazer prova contrária à declaração prestada pelo profissional José Marcos de Oliveira (fl. 08). O Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls. 06 e 07) já informava sobre a declaração que havia sido prestada pelo profissional, e, na ocasião, foi possibilitado ao recorrente, manifestar-se, fornecendo elementos que pudessem elidir a constituição do crédito tributário e o agravamento da multa.

O recorrente apresenta recibos, sem o endereço do profissional, requisito este obrigatório, conforme prevê o inciso III do art. 80 do RIR/99. Ademais, fornece comprovantes de rendimentos e extratos bancários, que a seu ver justificariam o efetivo pagamento das despesas com saúde. Contudo, analisando os extratos apresentados verifica-se que não há correlação de valores e datas entre os saques e os recibos apresentados.

Com base nestes documentos, entendo que não restou comprovada a prestação de serviços pelo profissional e o seu efetivo pagamento. Desta forma, voto por manter a glosa e a multa a ela correspondente.

### **Tatiana de Freitas Branco**

O recorrente apresentou recibos (fls. 91 a 93) referentes a serviços odontológicos que teriam sido prestados a Vera Lúcia Ferreira de Sá, Luis Gustavo de Sá e Guilherme de Sá - informados como dependentes do contribuinte. Anexou, ainda, fichas de fls. 95 a 98. Declarou às fls. 11 que os pagamentos poderiam ser comprovados pelos extratos do Banco do Brasil e do Banco do Estado de São Paulo S/A (fls. 104 a 144).

Analisando a documentação apresentada verifico que a profissional emitiu recibos sem o endereço, requisito obrigatório conforme previsto no artigo 8º § 2º inciso III da Lei nº 9.250. Os saques apontados pelo contribuinte para justificar os pagamentos não coincidem, nem

em data nem em valores com os recibos. As fichas clínicas apresentadas não trazem qualquer menção ou assinatura do profissional que as emitiu.

Desta forma, entendo que o recorrente não logrou êxito em comprovar a prestação de serviços e o efetivo pagamento dos serviços odontológicos referentes a essa profissional. Voto por manter a glosa no valor de R\$ 5.000,00 no ano-calendário 2003.

### **Taxa Selic**

O recorrente alega que se aplicarmos a Taxa SELIC sem lei anterior e especifica a respeito, haverá aumento de tributo e ficará desrespeitado o princípio contido no art 150, inciso I da Constituição Federal, que reza não ser possível exigir-se ou aumentar-se tributo sem lei que o estabeleça.

Defende, ainda, que se admitisse a existência de lei ordinária criando regularmente a Taxa SELIC para fins tributários, interpretando-se o art. 161, § 1º do Código Tributário Nacional, chegaríamos a conclusão de que é permitido à lei ordinária somente fixar o percentual de juros em patamar igual ou inferior ao estabelecido no CTN, que é de 1% (um por cento) ao mês.

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

#### Súmula CARF 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. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

### **Conclusão**

Destarte, pelos fundamentos acima expostos, voto por em conhecer em parte do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade (Súmula Carf n.º 2), rejeitar a preliminar e, no mérito, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes