



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10580.733552/2010-58
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2002-000.375 – Turma Extraordinária / 2ª Turma
Sessão de 23 de outubro de 2018
Matéria IRPF. DEDUÇÕES. DESPESA MÉDICA.
Recorrente ADRIANO OLÍMPIO ROLIM SARNO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

A legislação do Imposto de Renda determina que as despesas com tratamentos de saúde declaradas pelo contribuinte para fins de dedução do imposto devem ser comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos, podendo a autoridade fiscal exigir que o contribuinte apresente documentos que demonstrem a real prestação dos serviços e o efetivo desembolso dos valores declarados, para a formação da sua convicção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade no recurso e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o conselheiro Thiago Duca Amoni que lhe deu provimento.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente e
Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, Thiago Duca Amoni e Virgílio Cansino Gil. Ausente justificadamente a conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll.

Relatório

Notificação de lançamento

Trata o presente processo de notificação de lançamento – NL (fls. 12/16), relativa a imposto de renda da pessoa física, pela qual se procedeu a alterações na declaração de ajuste anual do contribuinte acima identificado, relativa ao exercício de 2009. A autuação implicou na alteração do resultado apurado de saldo de imposto a pagar de R\$6.571,11 para saldo de imposto a pagar de R\$22.397,36.

A notificação noticia a dedução indevida de despesas médicas no valor de R\$57.550,00 (fls.13/14), consignando que, regularmente intimado, o sujeito passivo não comprovou o pagamento das despesas com os cinco odontólogos indicados.

Impugnação

Cientificada ao contribuinte em 1/12/2010, a NL foi objeto de impugnação, em 28/12/2010, à fl. 2/21 dos autos, assim sintetizada pela decisão de piso:

Afirma que a notificação foi expedida exclusivamente pela falta de atendimento à intimação para que se comprovasse o direito de dedução das despesas médicas glosadas, fato com o qual discorda, pois, segundo diz, as intimações foram atendidas e apresentados os documentos de prova dos pagamentos, que são cópias de recibos e de extratos bancários, inexistindo, portanto, motivação para o lançamento.

Num extenso arrazoado, discorre sobre a Teoria dos Motivos Determinantes e convalidação dos atos administrativos e afirma que a inexistência de motivos para o lançamento leva à nulidade da Notificação.

Requer a procedência da impugnação e nulidade ou improcedência do lançamento.

Em conformidade com o disposto no artigo 6º-A da IN RFB nº 958/2009, com a redação dada pela IN RFB nº 1.061/2010, a autoridade autuante procedeu à revisão do lançamento efetuado, emitindo o despacho decisório de fl. 103, com base no Termo Circunstanciado de fls. 104/106, acolhendo em parte os argumentos do contribuinte e mantendo o imposto suplementar no valor de R\$13.499,75. Na revisão, a autoridade revisora cancelou a glosa de despesas médicas no montante de R\$8.460,00, consignando:

O contribuinte apresentou recibos e extratos bancários confirmando pagamento em dinheiro das despesas médicas notificadas, cuja glosa deve ser excluída, conforme relação a seguir:

...

Quanto às outras despesas, apesar da apresentação de recibos, as mesmas não tiveram comprovação do efetivo pagamento, devendo ser mantida a glosa.

EXCLUIR GLOSA: R\$ 8.460,00

MANTER GLOSA: R\$ 49.090,00

Cientificado dessa decisão em 13/8/2015, o sujeito passivo, em 11/9/2015, por intermédio de seu representante legal, voltou a se manifestar (fls. 119/128), ratificando os termos da impugnação apresentada e aduzindo a nulidade da Notificação, uma vez que atendeu à intimação do Fisco.

A impugnação foi apreciada na 9ª Turma da DRJ/BHE que, por unanimidade, julgou-a impugnação improcedente (fls. 132/135).

Recurso voluntário

Ciente do acórdão de impugnação em 31/5/2016 (fl. 151), o contribuinte, em 28/6/2016 (fl. 139), por intermédio de seu representante legal, apresentou recurso voluntário, às fls. 139/149, no qual alega, em apertado resumo, que:

- após resumir os fatos constantes dos autos, aponta que o lançamento encerraria nulidade material insanável, porquanto inquinado com vício de motivo a lhe afetar o conteúdo, o que retiraria a sua condição implícita de validade.

- a autuação teria sido lavrada sob a justificativa de não atendimento à intimação, para comprovação do pagamento das despesas odontológicas, embora ele tenha atendido tempestivamente à intimação, como poderia ser observado às fls.44/99 desses autos e como consignado na decisão ora recorrida.

- a decisão recorrida teria utilizado incorreto silogismo, numa tentativa de justificar a ilegal convalidação do lançamento pelo despacho decisório exarado.

- ao contrário da premissa utilizada pelo acórdão recorrido, a autoridade lançadora original em momento algum analisou os documentos apresentados. Seus documentos só teriam sido analisados por ocasião da emissão do despacho decisório, o que teria alterado o motivo determinante da autuação, de ausência de atendimento à intimação para insuficiência de documentos apresentados.

- a manutenção da exigência fiscal seria indevida, sob pena de flagrante alteração dos critérios e motivos determinantes da acusação inicial, cabendo a decretação da sua nulidade, por vício material.

- a alteração do motivo determinante do lançamento levada a efeito pelo despacho decisório violaria os princípios da segurança jurídica e da moralidade.

- a teor do inciso VIII, artigo 149, do CTN, a revisão do lançamento só seria possível quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior, o que não seria o caso desses autos.

- por ocasião da emissão do despacho decisório, já estaria decaído o direito da Fazenda Nacional efetuar o lançamento.

- a decisão recorrida não teria ponderado sobre a nulidade do despacho decisório, por ter incorrido em evidente ausência de fundamentação suficiente, a impedir o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

- teria sido atribuída a ele uma responsabilidade de juntar documentos, quando seria do Fisco a responsabilidade de aprofundar sua investigação, à vista dos documentos e argumentos apresentados por ele.

- inexistiria norma legal que imponha a existência de saques contemporâneos à quitação para validar operações de pagamento.

- as decisões proferidas nesses autos se utilizariam de ilegal inversão do ônus da prova, de presunção não respaldada em dispositivo legal e de investigação superficial.

- não teriam sido apontados os motivos para que os demais saques havidos em sua conta bancária tenham sido desconsiderados para justificar as despesas declaradas.

Voto

Conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez -
Relatora

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, assim, dele tomo conhecimento.

Preliminar de nulidade

Observa-se que o lançamento atende integralmente aos preceitos legais, em especial os dos artigos 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/1972, e que a notificação de lançamento foi emitida por autoridade competente, apresentando todos os seus requisitos essenciais, especialmente o enquadramento legal da infração e a descrição dos fatos expressos de modo claro, permitindo ao contribuinte conhecer perfeitamente os fatos a ele atribuídos. Tanto é que apresentou defesa na qual demonstrou ter pleno conhecimento dos fatos.

Quanto à motivação da autuação, entendo como o colegiado de primeira instância que a autoridade fiscal glosou as despesas médicas pela falta de elementos adicionais por ela solicitados. Ainda que no curso da ação fiscal o recorrente tenha apresentado os esclarecimentos de fls. 73/99 em resposta à intimação de fl. 19, a autoridade fiscal não considerou-os suficientes a fazer a prova exigida. Portanto, não há que se cogitar de ausência de motivação.

Vê-se que a notificação tratou de matéria meramente fática, consubstanciada na falta de comprovação do efetivo pagamento das despesas informadas pelo recorrente com cinco dentistas. O sujeito passivo teve pleno conhecimento da autuação e pôde exercer sem qualquer restrição seu direito de defesa.

Quanto ao despacho decisório emitido, não se constata de forma alguma a alteração de motivação ou alteração de critérios e motivos, como alega o recorrente.

O despacho decisório procedeu ao restabelecimento de parte da despesa entendendo que pagamentos de despesas no montante de R\$8.460,00 encontravam respaldo em operações registradas nos extratos bancários, conforme quadro demonstrativo apontando datas e valores de saques em contraponto a datas e valores dos recibos (fls.104/105). Manteve a glosa das demais despesas pela falta de comprovação do efetivo pagamento. Ou seja, não há que se falar em matéria nova trazida pelo despacho decisório. Houve apenas uma redução da exigência já formalizada, tendo sido mantida a glosa pela falta de comprovação do efetivo pagamento, justamente o motivo da autuação.

Veja-se que a revisão do lançamento, estabelecida na IN RFB nº 1.061, de 2010, objetiva tornar mais preciso e célere o lançamento, reduzindo ou até mesmo extinguindo o litígio mas, em hipótese alguma, o litígio, caso ainda remanesça, deixa de seguir os trâmites previstos no Decreto nº 70.235/72. O despacho decisório não pode ser equiparado à notificação de lançamento emitida.

Nos termos do inciso III do art. 6º-A da IN RFB nº 1.061/10, do resultado da revisão do lançamento cabe nova manifestação do contribuinte, caso queira aditar novos documentos àqueles já juntados por ocasião da impugnação e ainda, de acordo com o inciso IV do mesmo artigo, a impugnação originalmente apresentada acompanhada de eventual manifestação **será obrigatoriamente encaminhada para a Delegacia de Julgamento** quando a exigência não houver sido integralmente cancelada.

Portanto, a revisão de lançamento não representa qualquer tipo de desrespeito à opção exercida pelo contribuinte e nem mesmo supressão de instância, uma vez que sempre que o crédito tributário não for integralmente cancelado por esta via, o litígio remanescente será submetido à apreciação das Delegacias de Julgamento, mesmo que o contribuinte opte por não se manifestar relativamente ao despacho decisório de revisão, sendo a impugnação apresentada tempestivamente analisada no que ainda for pertinente ao litígio.

Nesse sentido, transcreve-se o artigo 6º-A da IN RFB nº 958, de 2009:

Art. 6º-A. A impugnação do sujeito passivo à Notificação de Lançamento efetuada sem intimação prévia, ou sem atendimento à intimação, e sem apresentação anterior de Solicitação de Retificação de Lançamento, terá o seguinte tratamento: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1061, de 04 de agosto de 2010)

~~*I — os documentos apresentados e demais questões de fato alegadas serão analisados pela autoridade lançadora; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1061, de 04 de agosto de 2010)*~~

I - os documentos apresentados e demais questões de fato alegadas serão analisados pela autoridade lançadora ou revisora a que se refere o § 1º do art. 6º; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1703, de 31 de março de 2017)

~~*H — da análise de que trata o inciso I, da qual será lavrado termo circunstanciado, poderá resultar revisão de lançamento para*~~

~~cancelamento ou redução da exigência; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1061, de 04 de agosto de 2010)~~

II - da análise de que trata o inciso I, da qual será emitido despacho decisório, poderá resultar revisão de lançamento para cancelamento ou redução da exigência; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1635, de 06 de maio de 2016)

~~III - será dada ciência ao sujeito passivo do termo de que trata o inciso II, com abertura de prazo para manifestação relativa ao conteúdo do termo, em 30 (trinta) dias, no caso de remanescer a exigência no todo ou em parte; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1061, de 04 de agosto de 2010)~~

III - será dada ciência ao sujeito passivo da decisão de que trata o inciso II, com abertura de prazo para manifestação relativa ao despacho decisório, em 30 (trinta) dias, no caso de remanescer a exigência no todo ou em parte; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1635, de 06 de maio de 2016)

IV - a impugnação será submetida a julgamento, nos termos do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, juntamente com a eventual manifestação de que trata o inciso III. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1061, de 04 de agosto de 2010)

Em face das ponderações acima e verificando-se garantidos no presente processo o direito ao contraditório e à ampla defesa, a preliminar suscitada não merece acolhida.

Decadência

O recorrente suscita a decadência do crédito tributário.

De acordo com o art. 2º da Lei nº 7.718/1988, a tributação do IRPF só se torna definitiva com o ajuste anual, na forma dos arts. 2º, 10 e 11 da Lei nº 8.134/1990, corroborada por Leis posteriores.

Nos casos de lançamento por homologação, deve-se aplicar à espécie o REsp nº 973.733/SC, julgamento sob o rito do art. 543-C do CPC (art. 62-A do RICARF). Na ocasião, o STJ decidiu que, na hipótese de ocorrer a antecipação do pagamento do imposto, o *dies a quo* deve ser contado a partir da data do fato gerador, conforme prevê §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), devendo o termo inicial da decadência somente ocorrer no último dia daquele ano-calendário, quando se aperfeiçoa o fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que atrairia a regra do art. 173 do CTN, por força da parte final do §4º do art. 150 do CTN.

No caso, em relação ao ano-calendário 2008, toma-se como termo inicial 31/12/2008 e, com termo final, 31/12/2013.

O sujeito passivo foi cientificado da exigência em 1/12/2010 (fl.31), não havendo que se cogitar da decadência do crédito tributário.

Não há que se falar em constituição do crédito por ocasião da ciência do despacho decisório. Como se esclareceu no item anterior, o despacho decisório não constituiu novo lançamento, não trouxe matéria nova, e nem poderia, tendo efetuado apenas uma revisão do lançamento anteriormente efetuado.

Assim, afasta-se a decadência arguida.

Mérito

Em relação às 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).

Esta norma, no entanto, não dá aos recibos valor probante absoluto, ainda que atendidas todas as formalidades legais. A apresentação de recibos de pagamento com nome e CPF do emitente têm potencialidade probatória relativa, não impedindo a autoridade fiscal de coletar outros elementos de prova com o objetivo de formar convencimento a respeito da existência da despesa.

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:

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).

Sobre o assunto, seguem decisões emanadas da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e da 1ª Turma, da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF:

IRPF. DESPESAS MÉDICAS.COMPROVAÇÃO.

Todas as deduções declaradas estão sujeitas à comprovação ou justificação, mormente quando há dúvida razoável quanto à sua efetividade. Em tais situações, a apresentação tão-somente de recibos e/ou declarações de lavra dos profissionais é insuficiente para suprir a não comprovação dos correspondentes pagamentos.

(Acórdão nº9202-005.323, de 30/3/2017)

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

Exercício: 2011

*DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE
RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE
PROVA PELO FISCO.*

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar motivadamente elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados ou dos correspondentes pagamentos. Em havendo tal solicitação, é de se exigir do contribuinte prova da referida efetividade.

(Acórdão nº9202-005.461, de 24/5/2017)

*IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. NECESSIDADE
DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DOS
SERVIÇOS E DO CORRESPONDENTE PAGAMENTO.*

A Lei nº 9.250/95 exige não só a efetiva prestação de serviços como também seu dispêndio como condição para a dedução da despesa médica, isto é, necessário que o contribuinte tenha usufruído de serviços médicos onerosos e os tenha suportado. Tal fato é que subtrai renda do sujeito passivo que, em face do permissivo legal, tem o direito de abater o valor correspondente da base de cálculo do imposto sobre a renda devido no ano calendário em que suportou tal custo.

Havendo solicitação pela autoridade fiscal da comprovação da prestação dos serviços e do efetivo pagamento, cabe ao contribuinte a comprovação da dedução realizada, ou seja, nos termos da Lei nº 9.250/95, a efetiva prestação de serviços e o correspondente pagamento.

(Acórdão nº2401-004.122, de 16/2/2016)

Como exposto acima, os recibos médicos não são uma prova absoluta para fins da dedução. Nesse sentido, entendo possível a exigência fiscal de comprovação do pagamento da despesa ou, alternativamente, a efetiva prestação do serviço médico, por meio de receitas, exames, prescrição médica. É não só direito mas também dever da Fiscalização exigir provas adicionais quanto à despesa declarada em caso de dúvida quanto a sua efetividade ou ao seu pagamento, como forma de cumprir sua atribuição legal de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes.

É preciso registrar que no presente lançamento o interessado não está sendo acusado de ter agido com dolo, fraude ou simulação, situação em que exigiria aplicação de multa qualificada de 150%, conforme estabelecido no § 1º, art. 44, da Lei nº 9.430/96, e, portanto, a exigência fiscal não conflita com a presunção de boa-fé do contribuinte.

Ao se beneficiar da dedução da despesa em sua Declaração de Ajuste Anual, o contribuinte deve se acautelar na guarda de elementos de provas da efetividade dos pagamentos e dos serviços prestados. O ônus probatório é do contribuinte e ele não pode se

eximir desse ônus com a afirmação de que o recibo de pagamentos seria suficiente por si só para fazer a prova exigida.

Inexiste qualquer disposição legal que imponha o pagamento sob determinada forma em detrimento do pagamento em espécie, mas, ao optar por pagamento em dinheiro, o sujeito passivo abriu mão da força probatória dos documentos bancários, restando prejudicada a comprovação dos pagamentos. Ressalte-se que a indicação do cheque nominativo, apesar de conter menos informações que o recibo, é aceito como meio de prova, evidenciando a força probante da efetiva comprovação do pagamento.

Os recibos constituem declaração particular, com eficácia entre as partes. Em relação a terceiros, comprovam a declaração e não o fato declarado. E o ônus da prova do fato declarado, repise-se, compete ao contribuinte, interessado na prova da sua veracidade. É o que estabelece o artigo 408 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 2015):

*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 de determinado fato, o documento particular prova a ciência, mas não o fato em si, incumbindo o ônus de prová-lo ao interessado em sua veracidade.

(destaques acrescidos)

O Código Civil também aborda a questão 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.”

(destaques acrescidos)

No caso concreto desses autos, ainda que intimado a fazer a prova do efetivo pagamento das despesas médicas declaradas (fl.19), o recorrente juntou os recibos de fls. 45/71. Posteriormente, informou que os pagamentos se deram em espécie e por meio de transferências bancárias efetuadas para seu irmão (fl.73). Juntou extratos de fls.76/99.

Veja-se que se trata de despesas com cinco dentistas e que o recorrente não informa dependentes. Ou seja, seriam despesas próprias dele, no montante de R\$57.550,00, realizadas com tratamentos dentários em um único ano.

Esses dados justificam a exigência de elementos adicionais pela Autoridade Fiscal para aceitação das deduções. Não se trata de prova impossível, já que tratamentos dentários são usualmente acompanhados de radiografias antes e após os tratamentos realizados. De se registrar ainda que as despesas foram realizadas em 2008 e a autoridade fiscal intimou o recorrente a fazer essa prova em 2010 (fls.17/19), sendo plenamente possível obter os documentos exigidos apenas dois anos após os tratamentos.

Não obstante, observa-se que o recorrente não fez esforço para juntar a prova exigida.

Quanto aos extratos, no despacho decisório, já foram apontadas operações que seriam compatíveis com alguns pagamentos realizados. Em seu recurso, o sujeito passivo não aponta outras despesas que encontrariam respaldo nos extratos juntados. Repise-se que o ônus probatório é dele, cabendo a ele fazer a correlação e vinculação entre os dispêndios e os serviços realizados.

Por fim, é de se esclarecer que a sua eventual capacidade econômica e financeira não serve para justificar as despesas em comento, uma vez que lhe foi exigida a comprovação do efetivo pagamento de cada uma delas.

Assim, na ausência da comprovação exigida, não há reparos a se fazer à decisão de piso.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso, rejeitar a preliminar de nulidade arguida, afastar a decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez