



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.720109/2009-55
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-003.285 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 27 de maio de 2021
Recorrente ISA HELENA DE SOUSA LOURES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

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

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.

Afasta-se parcialmente a glosa das despesas que a contribuinte comprova ter cumprido os requisitos exigidos para a dedutibilidade, mediante apresentação do comprovante de realização dos serviços e dos dispêndios, em conformidade com a legislação de regência.

NORMAS GERAIS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão. CTN - Artigo 100.

NORMAS GERAIS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VALORAÇÃO DAS PROVAS PELA AUTORIDADE JULGADORA. LEGALIDADE.

O Decreto 70.235/72 - PAF ao dispor sobre a apreciação da prova pela autoridade julgadora indica que na apreciação da prova, a Autoridade Administrativa formará livremente sua convicção.

SOLICITAÇÃO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Indeferida a solicitação de perícia quando não se justifica a sua realização, mormente quando o fato probante puder ser demonstrado pela juntada de documentos por parte do interessado, no momento pertinente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para acatar a despesa com o dentista José Angelo Alves Nogueira no valor de R\$ 2.100,00, vencidos os conselheiros Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente) e Ricardo Chiavegatto de Lima (Relator), que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Wilderson Botto.

(documento assinado digitalmente)

Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Relator

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente), Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Wilderson Botto, Ricardo Chiavegatto de Lima (Relator).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 87/100), interposto contra o Acórdão 02-33.038 da 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG - DRJ/BHE (e-fls. 86/92) que considerou, por unanimidade de votos, improcedente a Impugnação da contribuinte (e-fls. 56/59), apresentada diante de Auto de Infração – AI (e-fls. 01/09) relativo a Dedução Indevida de Despesas Médicas, envolvendo os Exercícios 2004 a 2007, que constatou Imposto de Renda Pessoa Física Suplementar devido no valor total de R\$ 4.109,33, a sofrer incidência de juros de mora e multa proporcional, com data de lavratura 23/06/2008 e data de ciência em 11/03/2009 (Aviso de Recebimento – AR de e-fl. 54).

2. Adoto o Relatório do Acórdão da DRJ/BHE, exposto em sua síntese, por bem e sinteticamente esclarecer os fatos ocorridos:

Relatório

(...)

O Termo de Verificação Fiscal (...), traz as informações que se seguem.

(...) foi procedida a revisão das declarações de Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, referente aos exercícios 2004 a 2007 da contribuinte em epígrafe, pois que pleiteou despesas médicas em nome de Érica Luiza Piuzana Alves.

Érica Luiza Piuzana Alves não reconheceu a grande maioria das pessoas físicas como suas clientes, tendo assinado 107 Termos de Declaração/Esclarecimentos, nos quais declarou não ter prestado serviços de odontologia entre 01/01/2003 a 31/12/2006 a contribuintes que haviam informado despesas médicas em suas declarações de imposto de Imposto de Renda Pessoa Física.

Em 20/08/2008 foi lavrado Termo de Início de Fiscalização, sendo solicitada a apresentação dos recibos de pagamentos dos profissionais da área médica odontológica relacionados nas declarações de ajuste anual dos exercícios 2005 a 2007 da autuada,

bem como a comprovação do efetivo pagamento dos mesmos, consoante tabela a seguir demonstrada.

(...)

Em 03/09/2008, a contribuinte apresentou Termo de Responsabilidade onde informa que a pessoa responsável pelo preenchimento das declarações havia falecido e que alguns recibos não foram localizados. Quanto à comprovação do efetivo pagamento "não há como atender, visto terem sido feitos alguns através de pagamentos em moeda e ou cheques aos mesmos, dos quais não guardei canhoto visto terem sido emitidos os recibos pertinentes".

A contribuinte na oportunidade apresentou parte dos documentos solicitados, dos quais se comprovaram as despesas com a ASTTER. Ronaldo Magalhães e parte do dispêndio com a Santa Casa de Misericórdia (RS952,00) e assim por falta de apresentação de recibos e pagamentos glosou-se despesas pleiteadas em seu nome, conforme planilha a seguir demonstrada.

(...)

Cientificada (...), a interessada apresentou (...) impugnação (...):

- para comprovar que foram prestados serviços odontológicos a ela e aos seus dependentes, anexa declaração da profissional Érica L. S. Piuzana Alves, assim como declaração do profissional José Angelo Alves Nogueira;

- se a profissional Érica L. S. Piuzana Alves não reconheceu grande parte de seus clientes, quando questionada pela Receita Federal é necessário uma perícia preliminar em sua escrituração, para comprovar a entrada dos pagamentos efetuados que lhe foram dados como recebidos, consoante recibos emitidos e anexados às DIRPF transmitidas à Receita Federal. Cita julgado de Conselhos de Contribuintes.

- reclama, no seu caso, a aplicação do artigo 6º, inciso VII, do Código de Defesa do Consumidor, que determina:

(...)

3. Diante de tais argumentos impugnatórios, a DRJ proferiu o Acórdão que manteve o lançamento e restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS.

Na falta de comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas efetuadas no montante pleiteado na declaração de ajuste anual, há de se manter o lançamento nos exatos termos exarados.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Incidentes Processuais

4. Ressalte-se que, conforme Despacho da mesma 9ª turma da DRJ/BHE de 26/08/2001 (e-fl. 93), o Acórdão definitivo da lide está presente às e-fls. 86/92 dos autos, enquanto a Decisão juntada às e-fls. 71/77 resta sem efeito. Senão, vejamos:

Os presentes autos retornaram a esta turma de julgamento mediante despacho de fl. 71 em razão da verificação de divergência entre os valores do quadro demonstrativo do imposto suplementar de fl. 65 e da conclusão de fl. 70.

De fato, houve equívoco na indicação dos valores de crédito tributário consolidado no auto de infração e o imposto mantido. Para sanear o problema, o Acórdão nº 33.038 foi retificado. Na parte inicial do relatório foi alterado o valor do crédito tributário de R\$8.109,33 para **R\$8.94636** e na conclusão da decisão foi alterado o valor de imposto mantido de R\$9.561,65 para **R\$4.10933**.

Os valores em negrito expressam a realidade dos autos, conforme se verifica pelo demonstrativo do crédito tributário à fl. 02.

Neste sentido, apesar de ter sido mantido o número do acórdão, não surte nenhum efeito o conteúdo da cópia acostada às fls. 64/70, passando a ter valor legal a decisão acostada às fls. 72/78, com as devidas alterações.

(...).

Recurso Voluntário

5. Inconformada após cientificada por via Postal da Decisão *a quo*, em 14/10/2011 (Aviso de Recebimento – AR de e-fl. 96), a ora Recorrente apresentou seu Recurso em 01/11/2011 (protocolo de e-fl. 87 e despacho de e-fl. 102), de onde se extraem seus argumentos, apresentados em sua essência a seguir: - traz apertada síntese dos fatos e repisa seus argumentos impugnatórios, inclusive citando jurisprudência deste Conselho; e

- aponta que insurge-se contra a decisão recorrida, em síntese, pela presunção de sua inocência, pela robustez das provas acostadas, pela ilicitude do questionamento de suas provas pela Primeira Instância e pela sua pretensão de buscar a seara Judicial na contenda.

6. Seu pedido final é pelo acolhimento de seu Recurso no sentido de improcedência parcial da ação fiscal e de reforma da Decisão combatida.

7. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Chiavegatto de Lima, Relator.

8. O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade. Assim, dele **tomo conhecimento**.

9. De antemão, verifica-se que argumentos preliminares cingem-se claramente aos meritórios e, desta forma, serão todos analisados em conjunto.

10. Também de imediato ressalte-se que quanto à **jurisprudência** trazida aos autos, é de se observar o disposto no artigo 506 da Lei 13.105/2015, o novo Código de Processo Civil, o qual estabelece que a “ *a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros*”. Não sendo parte nos litígios objetos dos acórdãos, o interessado não pode usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são “*inter partes*” e não “*erga omnes*”.

11. Com isso, fica claro que as decisões administrativas ou até judiciais, mesmo que reiteradas, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelo CARF. E mais, as decisões administrativas levantadas pelo recorrente não são normas complementares, como as tratadas o art. 100 do CTN, motivo pelo qual não vinculam as decisões das Instâncias Julgadoras.

12. Antes da apreciação específica de cada despesa médica pretendida, recorde-se que **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.

13. 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).

14. 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 e da prestação do serviço.

15. Nesse sentido, o artigo 73, *caput* e § 1º do RIR/1999, autoriza a fiscalização a exigir provas complementares se existirem dúvidas quanto à existência efetiva das deduções declaradas. Ou seja, com isso o legislador deslocou para o contribuinte o ônus probatório, uma vez que ele pode ser instado a comprovar ou justificar suas deduções.

Art. 73. Todas as deduções **estão sujeitas a comprovação** ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

§ 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte. (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º. (Grifei).

16. Como característica peculiar do presente caso, verifica-se que **há nos autos exigência de provas complementares** pela fiscalização para comprovação da efetiva existência dos dispêndios, como cristalinamente exposto no Termo de Início de Fiscalização (e-fls. 13/15), especificamente em seu item 5. **COMPROVAR EFETIVO PAGAMENTO** (e-fl. 14). Na espécie pretendeu a interessada comprovar seus dispêndios médicos com recibos e declarações, sem no entanto ater-se à necessidade da comprovação do seu efetivo pagamento.

17. Equivoca-se também ao alegar que seu **Termo de Resposta** não teria sido valorado pela Auditoria, uma vez que pelo Termo de Verificação Fiscal (fls. 10/12) a Auditora Autuante considerou documentos apresentados juntamente com o mesmo para aceite de comprovação de dispêndios declarados e a DRJ analisou novamente os mesmos documentos para infirmar a efetividade do lançamento, como evidentemente apontado no corpo do voto do Acórdão combatido.

18. Mas, não deve ser negligenciado que a **valoração das provas** pelas Autoridades Julgadoras Administrativas é livre, com base no Decreto 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal – PAF. Senão, veja-se o Artigo 29 do citado Decreto:

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

19. Neste momento, na **valoração das provas** presentes nestes autos, de forma **legalmente prevista**, verifica-se definitivamente não constar a comprovação do efetivo pagamento das despesas pleiteadas pela interessada, apenas foram apresentados recibos e

declarações dos prestadores, e portanto, não há como ser afastada qualquer glosa lançada no Auto de Infração, afastando as alegações recursais da interessada neste quesito.

20. A realização de **perícia** foi considerada desnecessária em sede de impugnação, e também o deve ser neste momento recursal. A perícia não se destina a suprir prova que pode ser produzida pela juntada de documentos e apresentação de dados que possam ser carreados facilmente ao processo, principalmente pela contribuinte, que tem a obrigação jurídica de manter os meios probatórios.

21. Cite-se propriamente o art. 18 do Decreto 70.235/72: "*A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, (...)*" (ora grifado). Dessa forma, desnecessária a perícia e devem os autos serem apreciados na forma como se encontram, já que providos de todos os elementos necessários para julgamento da lide.

22. Descabível ainda a alegação recursal acerca da **presunção de sua inocência** em seara tributária, pois o Código Tributário Nacional, ao tratar da responsabilidade por infrações, determina em seu artigo 136: "*Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (...)*".

23. O **Código de Defesa do Consumidor** também não se aplica à seara tributária, uma vez que tanto o Direito Tributário quanto o Processo Administrativo Fiscal possuem regras próprias e de maior especificidade do que aquele, o qual protege as relações entre consumidores e prestadores, não entre contribuintes e Fazenda Pública. E o Direito ao **socorro à via Judicial** é claramente garantido pela Constituição Pátria a qualquer momento que seja de seu interesse, mesmo no decorrer do Processo Administrativo Fiscal.

24. Ao final, restam afastados todos os argumentos impugnatórios da contribuinte, perfeitamente constituído o crédito tributário pelo auto de infração e sem reformas a serem procedidas na Decisão *a quo*.

Dispositivo

25. Isso posto, voto em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima

Voto Vencedor

Conselheiro Wilderson Botto – Redator designado

Em que pese o bem arrazoado voto do ilustre Relator, peço vênica para divergir em relação ao mérito recursal, posto que vislumbro entendimento contrário no que se refere a comprovação do efetivo pagamento das despesas realizadas, conforme passo a demonstrar.

Inicialmente, vale salientar que, de fato, a autoridade fiscal requereu as justificativas sobre as despesas declaradas. Vale salientar, que o art. 73, caput e § 1º do RIR/99, por si só, autoriza expressamente ao Fisco, para formar sua convicção, solicitar documentos

subsidiários aos recibos, para efeito de confirmá-los, **no que tange aos efetivos pagamentos**, especialmente nos casos em que as despesas sejam consideradas elevadas.

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 o fato imputado.**

Pois bem, feito o registro acima, entendo que a insurgência recursal merece parcialmente prosperar, porquanto a Recorrente se desincumbiu do ônus que lhe competia.

Cabe salientar, por oportuno, no que tange aos dispêndios, filio-me à corrente jurisprudencial deste CARF, ao teor da ementa do Acórdão nº 2201-01.049, a seguir transcrita, que preconiza em havendo a declaração do profissional confirmando a prestação dos serviços, o recebimento dos valores contratados e os demais dados faltantes no recibo, restará devidamente comprovada a efetividade dos pagamentos realizados:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF

Exercício: 2001

Ementa: DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. Supridas as deficiências formais do recibo apresentado como comprovação da despesa médica por meio de declaração emitida pelo profissional, confirmando a prestação dos serviços e o recebimento do valor e complementando, ainda, as informações faltantes do recibo, resta comprovada a despesa médica.

Portanto, a declaração emitida pelo cirurgião-dentista José Angelo Alves Nogueira, autenticada e com firma reconhecida em Cartório de Tabelionato de Notas (e-fls. 61), aliado ao recibo por ele anteriormente fornecido (e-fls. 20), além de conterem os requisitos da legislação de gerência, apontam e comprovam a ocorrência dos serviços odontológicos e dos pagamentos realizados pela Recorrente, restando, ao meu sentir, comprovados os dispêndios, suprindo assim o vício apontado, razão pela qual afasto a glosa sobre a aludida despesa declarada.

Ante o exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso, para restabelecer a despesa odontológica, no valor de R\$ 2.100,00, na base de cálculo do imposto de renda.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto