



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.001503/2007-44
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.380 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de janeiro de 2020
Recorrente MOACIR MOSER
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004

NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. LIVRE CONVICÇÃO JULGADOR. PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO.

Nos termos do artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância, na apreciação das provas, formará livremente sua convicção, podendo determinar diligência que entender necessária.

A produção de prova pericial deve ser indeferida se desnecessária e/ou protelatória, com arrimo no § 2º, do artigo 38, da Lei nº 9.784/99, ou quando deixar de atender aos requisitos constantes no artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72.

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

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 artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE ELEMENTOS DE PROVA ADICIONAIS. PROVA DO EFETIVO PAGAMENTO. EXISTÊNCIA DE DÚVIDA RAZOÁVEL.

Os recibos não constituem prova absoluta das despesas médicas, ainda que revestidos das formalidades essenciais. É legítima a exigência de prova complementar para a confirmação dos pagamentos quando há dúvida razoável no tocante à regularidade das deduções pleiteadas, considerando-se o valor e a natureza dos dispêndios.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.

É válida a incidência sobre débitos tributários de juros de mora à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic).

(Súmula CARF nº 4)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer as despesas médicas relativas aos profissionais listados nos itens III, IV e V do voto, no montante de R\$ 10.480,10. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira (relator), Andréa Viana Arrais Egypto e Matheus Soares Leite, que davam provimento parcial em maior extensão ao recurso para também restabelecer as despesas médicas relativas aos profissionais listados nos itens I, II e VI do voto vencido. Vencidos em primeira votação os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Miriam Denise Xavier que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rayd Santana Ferreira e Miriam Denise Xavier.

Relatório

MOACIR MOSER, contribuinte, pessoa física, já qualificado nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 4ª Turma da DRJ em Curitiba/PR, Acórdão nº 06-18.232/2008, às e-fls. 217/227, que julgou procedente em parte a Notificação de Lançamento concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente da dedução indevida de despesas médicas, em relação ao exercício 2004, conforme peça inaugural do feito, às fls. 36/40, e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Notificação de Lançamento lavrada nos moldes da legislação de regência, contra o contribuinte acima identificado, constituindo-se crédito tributário no valor consignado na folha de rosto da autuação, decorrente do seguinte fato gerador:

DEDUÇÃO INDEVIDA A TÍTULO DE DESPESAS MÉDICAS.

Glosa do valor de R\$ *****39.281,10, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução.

COMPLEMENTAÇÃO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS

Contribuinte declarou R\$ 40.574,22 de DESPESAS MÉDICAS.

Foi intimado a apresentar seus comprovantes, inclusive a comprovação do efetivo desembolso.

Apresentou diversos recibos de profissionais, todavia, sem qualquer comprovação do efetivo pagamento. .

Acatamos somente a UNIMED no valor de R\$ 1.293,12. As demais foram todas excluídas. Ajustamos.

O contribuinte, regularmente intimado, apresentou impugnação, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Em razão da solicitação de diligências junto aos prestadores dos serviços, o processo foi baixado à Unidade de origem, tendo retornado com os documentos e informações de fls. 113 a 206.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em Curitiba/PR entendeu por bem julgar procedente em parte o lançamento, **restabelecendo parte das deduções que foram comprovadas através de cheques (pagamento)**, conforme relato acima.

Regularmente intimado e inconformado com a Decisão recorrida, o autuado, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 234/277, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão de piso, *in verbis*:

Aduz, inicialmente, cerceamento de defesa, pois "não existem nos autos as razões que levaram o agente autuante a desconsiderar os recibos decorrentes de gastos médicos e odontológicos a ele apresentados, decidindo arbitrariamente que as despesas a que se referem não foram comprovadas, contudo sem provar sua alegação, sequer explicitando seus motivos ", o que "tornou impossível a defesa do contribuinte, pois não sabe o impugnante do que exatamente se defender e muito menos ter conhecimento do vício que supostamente estaria a contaminar a documentação apresentada para que pudesse escoimar-la de qualquer eiva ou mal entendido ". Cita decisões administrativas. - No mérito, diz que o órgão lançador agiu "com verdadeiro abuso de autoridade e excesso de exação que será provado robustamente com extratos bancários, onde há cheques e saques em dinheiro em datas próximas aos pagamentos efetuados e a efetiva prestação dos serviços como radiografias, orçamentos, declarações dos profissionais e a disposição do impugnante de submeter-se a perícia para comprovar as suas alegações, que desde já se requer ".

O impugnante enumera as despesas médicas que foram glosadas, afirmando em relação a todas elas que os profissionais firmaram declaração no sentido da prestação dos serviços, havendo "recibos de honorários profissionais, revestidos de todas as formalidades legais, corroborados com saques em contas bancárias do contribuinte em datas coincidentes e próximas a emissão dos recibos".

Informa que padece de doença psiquiátrica e realizou despesas médicas no exterior, protestando pela juntada posterior de documentos comprobatórios, por ocasião da realização da perícia que requereu.

Argúi que "tem o hábito de sacar dinheiro em bancos para pagar suas contas em dinheiro, tanto é que sacou de estabelecimentos bancários em dinheiro no ano de 2003 a importância de R\$ 73.140,01 e pagou de honorários o valor de R\$ 39.281,10" e "está amparado_ pela lei, a rigor os fornecedores de bens e serviços somente estão obrigados a aceitar a moeda corrente do país, ou seja, o real, em notas ou moedas". Acrescenta que "o fisco está agindo ao arrepio da lei e baseando-se em costume ditado pelo mercado de pagar em cheques, mas isso não é a regra legal". Aduz que "compete ao contribuinte o ônus de comprovar com documentação hábil e idônea a prestação dos serviços e o seu

pagamento, na forma da legislação tributária vigente que são os recibos, e isto o impugnante fez. Se os recibos são apócrifos o ônus da contraprova é do fisco, por meio de perícias que desde já se requer, para que seja verificado a efetiva prestação dos serviços realizados na pessoa do contribuinte e sejam examinados os livros caixa dos profissionais que os receberam, para com base nesta perícia sejam declarados que são ou não gratuitos, afim de que se tomem as providências legais cabíveis". Afirma que o "fisco não quis aceitar os recibos e tampouco verificar os extratos bancários do impugnante, nem mesmo aceitou os cheques nominais em favor da Dra. Marliise Heinen, este procedimento está equivocado e contra leges, porque ao fazer uma simples análise perfunctória extratos da Caixa Econômica Federal, do Banco - do Brasil S/A, do Banco Real S/A e da Greencred, no ano calendário de 2003, cópias anexas, constata-se que as datas dos cheques e saques em dinheiro dos estabelecimentos bancários são coincidentes ou próximas aos pagamentos % enumerando diversos saques e discriminando os pagamentos que com eles foram feitos e asseverando que 'possui recibos, declarações com firma reconhecida dos profissionais que o atenderam, orçamento, fichas odontológicas e radiografias que comprovam a efetiva utilização dos serviços e, ainda, se dispõe a se submeter à perícia que o órgão fazendário julgar necessária para demonstrar cabalmente a verdade dos fatos".

Reafirma que os recibos são os documentos hábeis e idôneos à comprovação de despesas médicas, citando decisão administrativa e a pergunta 337 do manual de perguntas e respostas. Agrega que o ônus de que não houve os pagamentos ou a prestação dos serviços é do fisco.

Alega que a posição oficial do fisco, manifestada por meio de pareceres normativos, portarias e instruções, é de que o documento hábil e idôneo para comprovar despesas médicas é o recibo, citando os itens 6 e 8 do Parecer Normativo CST nº 36/77, combinados com o item 5 do Parecer Normativo CST nº 31/77. Acrescenta que a inidoneidade de documentos só pode ser declarada mediante procedimento administrativo, nos termos da Portaria MF nº 187, de 26 de abril de 1993, e "o órgão lançador não adotou nenhuma providência capaz de declarar os documentos inidôneos e o impugnante está a demonstrar à sociedade a utilização dos serviços a ele prestados pela força sobeja e probante dos recibos, declarações, extratos bancários, demonstrativos e demais elementos constantes do processo administrativo e pela legislação vigente a seu favor".

Requer a manutenção do sigilo fiscal quanto à sua doença, a realização de diligências e perícias junto aos prestadores de serviços, a declaração de nulidade do lançamento pelos vícios apontados e, no mérito, a improcedência do lançamento.

Por fim, pugna pela inaplicabilidade da taxa Selic, requerendo o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar a Notificação de Lançamento, tornando-a sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

PRELIMINARES

NULIDADE DA DECISÃO DE PISO - PEDIDO DE PERÍCIA

O contribuinte suscita preliminarmente a nulidade da decisão de primeira instância pelos seus próprios fundamentos, haja vista do cerceamento de defesa pela negativa da perícia.

No entanto, observamos que o pedido de perícia constante da impugnação foi genérico sem apontar os motivos que a justificariam e sem qualificar o perito de sua parte que indicava. Assim, de acordo com o art. 16, §1º, o pedido é considerado não formulado. Se o pedido não foi formulado adequadamente não pode ser considerado como causa de nulidade sua não apreciação.

Contudo, depreende-se da decisão de piso que esta justificou a negativa nos seguintes termos:

Quanto à realização de perícia, cumpre esclarecer que só é necessária quando o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador, o que não é o caso.

(...)

O contribuinte não cumpriu os requisitos legais no que tange ao pedido de perícia, pelo que é de se indeferi-lo.

Diante disto, penso que a alegação é estéril e não merece prosperar. Com efeito, o lançamento pautou-se nos elementos trazidos aos autos pela fiscalização, bem como naqueles acostados pelo contribuinte por ocasião da apresentação de seus argumentos.

Ademais, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, a autoridade julgadora de primeira instância, na apreciação das provas, formará livremente sua convicção, podendo indeferir o pedido de perícia que entender desnecessário.

A solicitação para produção de provas não encontra amparo legal, uma vez que, de modo diverso, o art. 16, inciso II do Decreto 70.235/72, com redação dada pelo art. 1º da Lei 8.748/93, determina que a impugnação deva mencionar as provas que o interessado possuir, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, salvo se ficarem caracterizadas algumas das hipóteses do §4º do art. 16, o que não foi demonstrado pela recorrente e também não foi apresentado novas provas para análise. Por seu turno, a decisão de primeira instância também justificou a negativa de produção de provas.

Portanto, não merece acolhimento a suscitada preliminar.

NULIDADE – FALTA DE MOTIVAÇÃO – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

O contribuinte alega que não há especificação sobre os recibos glosados e o motivo, prejudicando o exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pelo contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se formalmente incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura da Notificação de Lançamento, bem como da descrição dos fatos, o enquadramento legal e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportaram, ou melhor, os fatos geradores do crédito tributário, não se cogitando na nulidade dos procedimentos.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, o contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos encontram-se maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito do contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência. O argumento de erro do fato gerador, na eleição da base de cálculo e demais, se confundem com o mérito que iremos tratar posteriormente, como já dito, não ensejando em nulidade.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões preferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

A autoridade fiscal esclareceu expressamente porque procedeu às glosas das despesas médicas. Conforme se constata na notificação de lançamento, no tópico "COMPLEMENTAÇÃO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS", o motivo da glosa foi à falta de comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas.

Logo, em face do exposto, rejeito a preliminar suscitada.

MÉRITO

Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo, o contribuinte deduziu de seu imposto de renda as despesas médicas suportadas no exercício objeto do lançamento. A fiscalização entendeu por bem proceder às glosas de aludidas despesas, com a

consequente lavratura do auto de infração, por entender não está comprovado o efetivo desembolso (pagamento).

O contribuinte anexou ao processo recibos e declarações dos profissionais prestadores de serviços, além de exames para comprovação da sua argumentação. Em relação ao pagamento, afirma ter efetuado em espécie no decorrer do ano-calendário, anexando extratos bancários.

Por sua vez, ao analisar a impugnação e documentos ofertados pelo contribuinte, a autoridade julgadora de primeira instância entendeu por bem manter em parte a ação fiscal, sob o argumento de:

Assim, excetuadas as comprovações de pagamentos representadas pelos cheques de fls. 71/72, as demais glosas, diante das incongruências apontadas, tanto no fluxo de caixa que apresentou para comprovar os desembolsos quanto no conjunto de documentos apresentados, devem ser mantidas, pois o contribuinte não logrou comprovar, a prestação dos serviços e o seu efetivo pagamento.

Ainda irrisignado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, ora objeto de análise, suscitando que são dedutíveis na declaração as despesas previstas na legislação do imposto de renda, desde que sejam comprovadas por documentação hábil e idônea, conforme documentos em anexo, impondo seja decretada a improcedência do feito.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

Lei nº 9.250/1995

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

[...]

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;

Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda

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).

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 5º).

[...]

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem

como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

[...]

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, de fato, as despesas dedutíveis do imposto de renda, *in casu*, despesas médicas, deverão ser comprovadas com documentação hábil e idônea.

Na hipótese dos autos, a querela se resume em definir se os documentos acostados para comprovação das despesas médicas pelo contribuinte são hábeis, idôneos e capazes de comprovarem as despesas alegadas.

Com o fito de rechaçar a pretensão fiscal, trouxe à colação desde a ocasião da impugnação, recibos devidamente preenchidos pelos profissionais responsáveis, corroborados por declarações e exames, além de informar ter feito o pagamento em espécie, anexando extratos bancários, argumentos e documentação não aceitas pelo julgador de primeira instância.

Não obstante as razões de fato e de direito das autoridades fazendárias autuante e julgadora de primeira instância, o pleito do contribuinte merece acolhimento, como passaremos a demonstrar.

De início, cabe ressaltar que o lançamento encontra-se escorado em pura e simples presunção da autoridade lançadora.

Com relação à prova da efetiva prestação do serviço ou do efetivo pagamento, a autoridade lançadora apenas está autorizada a exigí-la na hipótese de ausência dos recibos na forma determinada pela Lei nº 9.250/95 ou havendo fortes indícios de que a documentação apresentada seria inidônea.

O fiscal em nenhum momento contestou ou apontou a inidoneidade dos documentos apresentados pelo contribuinte, sequer trouxe argumentos que convalidasse sua presunção, ele apenas achou por bem desconsiderar os recibos e declarações apresentadas e solicitar a real comprovação do pagamento.

Nesse aspecto, tenho o entendimento de que, a princípio, os recibos emitidos por profissionais legalmente habilitados e que atendam as formalidades legais são hábeis a comprovar as deduções pleiteadas, salvo comprovação de inidoneidade destes documentos.

No caso dos autos, em se tratando de um grande número de profissionais prestadores de serviços, os recibos apresentados merecem uma análise individualizada, o que fazemos agora:

(i). Viviane de Souza Gubert - Recibos de e-fls. 79/80, no total de R\$ 5.401,00, constando devidamente todos os requisitos legais, tendo sido emitidos em nome do contribuinte, corroborados pela declaração de e-fl. 48 especificando ter realizado serviços de odontologia e recebido em moeda corrente, devendo ser restabelecido esse valor.

(ii). Cristiane Maria Gubert – Recibos de e-fls. 81/86, no total de R\$ 14.550,00, constando devidamente todos os requisitos legais, inclusive informando o tratamento, tendo sido emitidos em nome do contribuinte, corroborados pela declaração de e-fl. 49 especificando ter realizado serviços de psicologia e recebido em moeda corrente, devendo ser restabelecido esse valor.

(iii). Marlise Heinen Vignola – Recibos de e-fls. 74/78, no total de R\$ 1.310,00, constando devidamente todos os requisitos legais, inclusive informando o tratamento, tendo sido emitidos em nome do contribuinte, corroborados pela declaração de e-fl. 50 e 53 especificando ter realizado serviços de endodontia, recebido em moeda corrente e fazendo constar os exames de raio x e cheques (valor já considerado pela DRJ), devendo ser restabelecido esse valor (diferença).

(iv). Vilson Zonta – Recibos de e-fls. 91/92, no total de R\$ 3.650,00, constando devidamente todos os requisitos legais, inclusive informando o tratamento, tendo sido emitidos em nome do contribuinte, corroborados pela declaração/orçamento de e-fl. 57 especificando ter realizado serviços de odontologia com o material utilizado e recebido em moeda corrente, devendo ser restabelecido esse valor.

(v). João G. Pia de Andrade – Recibos de e-fls. 93/95, no total de R\$ 5.520,10, constando devidamente todos os requisitos legais, inclusive informando o tratamento, tendo sido emitidos em nome do contribuinte, corroborados pela declaração/orçamento de e-fl. 52 especificando ter realizado serviços de odontologia e recebido em moeda corrente, devendo ser restabelecido esse valor.

(vi). Edison L. M. Camargo – Recibos de e-fls. 87/90, no total de R\$ 8.200,00, constando devidamente todos os requisitos legais, inclusive informando o tratamento, tendo sido emitidos em nome do contribuinte, corroborados pela declaração de e-fl. 51 especificando ter realizado serviços de fisioterapia e recebido em moeda corrente, devendo ser restabelecido esse valor.

Ademais, o contribuinte tenta comprovar o efetivo pagamento através apresentação de extratos bancários, inclusive elaborando os saques correspondentes, o que, ao meu ver, comprovam o desembolso.

Assim, estando as despesas médicas comprovadas por recibos que preencham os requisitos legais, documentação hábil e idônea, devem ser restabelecidas às deduções encimadas.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração, *sub examine*, em consonância parcial com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO para rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL de maneira a restabelecer as deduções no *quantum* total de R\$ 38.631,10 pelas razões de fato e de direito acima espostas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Redator Designado

Peço licença para divergir do voto do I. Relator, particularmente na parte que restabeleceu as despesas médicas constantes dos itens (I), (II) e (VI).

No entendimento do voto vencido a lei prevê a forma de comprovação das deduções médicas mediante apresentação de recibos de pagamento e/ou notas fiscais, revestidos de certas formalidades essenciais. Exibido o comprovante, como determina a lei tributária, cumprida estará a obrigação fiscal do contribuinte, salvo comprovação de inidoneidade dos documentos apresentados.

Minha interpretação, contudo, é distinta. Com respeito à dedução de despesas médicas, confira-se o que prescreve a legislação tributária, por intermédio do Regulamento do Imposto de Renda, veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), vigente à época dos fatos geradores:

(...)

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).

(...)

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

(...)

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;

(...)

Como se observa, a legislação tributária faculta ao contribuinte proceder à dedução de despesas médicas e/ou de hospitalização relacionadas ao seu tratamento ou de seus dependentes para fins fiscais.

As despesas médicas devem estar especificadas e comprovadas mediante documentação hábil e idônea. Para efeito de dedução dos rendimentos, é pressuposto a prestação de serviço na área de saúde ao declarante e/ou seu dependente, além do pagamento ao profissional no respectivo ano-calendário.

Por via de regra, o recibo de quitação e/ou a nota fiscal foram eleitos pelo legislador como documentos hábeis para a comprovação da realização da despesa médica, os quais devem conter, pelo menos, a indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem recebeu o pagamento.

Entretanto, tais documentos não constituem uma prova absoluta da despesa médica, podendo a autoridade fiscal solicitar a exibição de elementos específicos de convicção a

respeito da efetiva prestação do serviço e/ou do desembolso financeiro da importância neles registrada.

Com efeito, o recibo prova a declaração, mas não é prova cabal do fato nele declarado. Além do que a presunção de veracidade da declaração opera-se somente em relação às partes diretamente envolvidas na operação, não alcançando terceiros, entre os quais o Fisco, que pode decidir pela intimação do contribuinte para mostrar elementos adicionais ao recibo e/ou a nota fiscal.

A legislação tributária outorga competência à autoridade fiscal para que exerça um juízo sobre a necessidade e a pertinência de apresentação de prova complementar pelo declarante, como forma de dar efetividade à sua atribuição legal de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias.

Negar tal permissão significa avançar indevidamente sobre a condução da ação fiscalizadora estatal, restringindo o dever legal de investigação dos fatos, devidamente autorizado pela norma regulamentar.

De modo algum a determinação de prova adicional da efetividade do pagamento conflita com a presunção de boa-fé do contribuinte, porquanto não se cogita, naquele momento, da existência de má-fé do fiscalizado, mediante a prática de atos de falsidade, que levaria à aplicação de penalidade majorada.

Independentemente da apresentação dos recibos referentes aos pagamentos, o ônus probatório de comprovar o efetivo desembolso associado às despesas médicas pode ser atribuído a todo contribuinte que faça uso de deduções na sua declaração anual de rendimentos, na medida em que a despesa médica reduz a base de cálculo do imposto de renda.

Nesse sentido, tem decidido a 2ª Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme ementa do julgado a seguir copiado:

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

Exercício: 2006

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE ELEMENTOS DE PROVA ADICIONAIS. POSSIBILIDADE

A apresentação de recibo, por si só, não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais, tais como provas da efetiva prestação do serviço e de seu pagamento.

(Acórdão nº 9202-008.311, de 24/10/2019, da relatoria do conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa).

Sendo assim, não é lícito ao contribuinte simplesmente eximir-se do ônus probatório com a afirmação de que o recibo de pagamento é apto por si só para a comprovação da despesa médica. Consequência disso é que uma vez insatisfatórios os documentos apresentados e/ou esclarecimentos prestados pelo contribuinte, não há óbice à realização do lançamento de ofício para desconsiderar as deduções que o declarante não logrou êxito em comprová-las.

Não se cuida de inversão do ônus probatório, porque a prova continua na incumbência de quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado, segundo a tradicional distribuição do ônus probante.

Realmente, é o contribuinte que pretende utilizar pagamentos de despesas médicas como dedução da base de cálculo do imposto de renda, pertencendo-lhe o ônus quanto à comprovação e justificação das deduções, a partir do momento que demandado para tal, de maneira que não parem dúvidas sobre o direito subjetivo reivindicado. Caso não cumpra suas atribuições, arcará com as consequências do próprio descumprimento, isto é, terá a despesa médica glosada.

No presente caso, o contribuinte declarou, a título de despesas médicas, o montante de R\$ 40.574,22, relativamente ao ano-calendário de 2003. Uma vez intimado a demonstrar a regularidade das deduções utilizadas, não apresentou comprovação do efetivo pagamento. O valor da glosa foi de R\$ 39.281,10 (fls. 36/40).

Para o ano-calendário de 2003, os pagamentos pelos serviços declarados, no total de R\$ 39.281,10, distribuídos entre os vários profissionais de saúde, mostram-se expressivos, o que justifica, por si só, o aprofundamento da investigação.

Além disso, as despesas médicas representam mais de 50% dos rendimentos líquidos tributáveis declarados pelo contribuinte para o ano-calendário. Embora o recorrente solicite a inclusão dos rendimentos declarados pela sua esposa na análise dos pagamentos, não há indícios que parte das despesas médicas foi custeada pela entidade familiar.

Não prevê a legislação tributária um meio de pagamento pré-definido para as despesas médicas, admitindo-se, entre outros, cheques, transferências bancárias, depósitos em conta e quitação em espécie. Porém, em qualquer caso, as operações estão sujeitas à comprovação perante o Fisco, caso solicitada, cabendo ao declarante suportar o ônus da prova quando instado a fazê-lo.

Mesmo na hipótese de pagamento em espécie ao prestador dos serviços é viável apresentar elementos adicionais de prova, tais como saques em datas e valores compatíveis, não configurando prova inexequível.

Para fins de comprovação, não se impõe a obrigatoriedade de coincidência entre datas e valores, apenas a existência de correlação com os dispêndios atribuídos aos serviços realizados pelos profissionais de saúde, com base em seriedade e convergência do conjunto probatório.

É verdade que o recorrente tentou comprovar o efetivo pagamento através apresentação de seus extratos bancários, todavia a partir do conjunto de saques realizados durante o mês, o que resulta em estabelecer uma correlação precária com os valores dos recibos emitidos.

Há dúvida razoável que enseja elementos adicionais para a comprovação das despesas médicas incorridas pelo contribuinte.

Especificamente para os dentistas Marlise Heinen Vignola (Item III), Vilson Zonta (Item IV) e João G. Pia de Andrade (Item V), o I. Relator descreve que foi carreado aos autos um conjunto de documentos suplementar da materialidade dos serviços prestados, tais como cópias de fichas clínicas, orçamentos, movimentação de caixa, entre outros, hábeis e idôneos para comprovar o tratamento odontológico.

Nos itens III, IV e V, o acervo probatório é congruente como um todo para a prova da efetividade das despesas médicas.

Quanto aos demais profissionais de saúde, as declarações subscritas reforçam a aparência de verdade na prestação dos serviços de odontologia, psicologia e fisioterapia, mas não provam a irrefutabilidade dos pagamentos das despesas médicas, com origem nos rendimentos auferidos e declarados pelo contribuinte.

Finalmente, quanto aos juros incidentes sobre o valor original do crédito tributário, utilizou-se a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), reconhecida válida para fins tributários, nos termos do verbete nº 4 do CARF:

Súmula CARF nº 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.

Conclusão

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL em menor extensão ao recurso voluntário para restabelecer as despesas médicas relativas aos profissionais listados nos itens III, IV e V do voto vencido, no montante de R\$ 10.480,10.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess