



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11610.006053/2009-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.870 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de julho de 2023
Recorrente RAFAEL DE PAULA AGUIAR ARAÚJO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. DEDUÇÃO.

A alegação genérica de que cabe ao beneficiário dos recibos provar que realmente efetuou os pagamentos nos valores constantes nos comprovantes, bem assim a época em que os serviços foram prestados, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução não traz respaldo suficiente para a manutenção da glosa de despesas médicas por parte da autoridade julgadora, mormente quando não são apontados vícios formais nos recibos apresentados ou outros elementos hábeis à formação dessa convicção.

INOVAÇÃO, EM SEDE DE JULGAMENTO, NOS FUNDAMENTOS DO LANÇAMENTO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE.

Restando superados, pelo órgão julgador, os fundamentos que embasaram o lançamento fiscal, impõe-se o cancelamento do respectivo crédito tributário, sendo vedado à autoridade julgadora alterar o critério jurídico do lançamento

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, dar provimento ao recurso voluntário interposto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Diogo Cristian Denny, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Marcelo Rocha Paura (suplente convocado), Rodrigo Duarte Firmino, Rodrigo Rigo Pinheiro e Wilderson Botto (suplente convocado). Ausente o conselheiro Jose Marcio Bittes substituído pelo conselheiro Marcelo Rocha Paura.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-011.870 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11610.006053/2009-19

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

O contribuinte acima identificado insurge-se contra o lançamento consubstanciado na Notificação de Lançamento relativo ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas IRPF/ 2006, ano-calendário 2005, na qual consta glosa de Despesas com Instrução no valor de R\$ 2.198,00, de Despesas Médicas no valor de R\$ 11.000,00 e Omissão de Rendimentos no valor de R\$ 3.883,75.

O impugnante alega, em síntese, que as despesas com instrução refere-se ao curso universitário do próprio contribuinte, conforme comprovantes da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo; que anexa todos os recibos dos pagamentos efetuados ao Dr. Kennedy Nejar referentes aos honorários médicos; que anexa também cópias de microfilmes bancários referentes a alguns dos cheques passados ao Dr. Kennedy.

A DRJ julgou procedente em parte a defesa apresentada pelo sujeito passivo.

Cientificado, o Contribuinte apresentou o recurso voluntário, reiterando os termos da impugnação apresentada no que tange à única matéria remanescente após a decisão de primeira instância, qual seja: dedução indevida de despesas médicas.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal em decorrência da apuração, pela fiscalização, das seguintes infrações à legislação de regência do IRPF: (i) dedução indevida com despesas de instrução, (ii) dedução indevida de despesas médicas e (iii) omissão de rendimentos do trabalho.

Destaque-se, desde já, que, a infração relativa à omissão de rendimentos não foi contestada pelo Contribuinte e a infração referente à dedução indevida de despesas com instrução foi afastada pelo órgão julgador de primeira instância, pelo que remanesce nesta fase processual a discussão acerca da infração referente à dedução indevida de despesas médicas.

Sobre esta infração (dedução indevida de despesas médicas), a autoridade administrativa fiscal assim justificou o lançamento fiscal:

Glosa da despesa médica de R\$ 11.000,00, do profissional Kennedy Nejar, referente a honorários por assistência medida psicoterápica referente ao ano de 2005. Porém o recibo foi emitido em 10/02/2006, referente a tratamento realizado no ano anterior, não identifica o paciente e as datas dos atendimentos. Ressaltamos que o recibo deve identificar a data em que foi efetuado o pagamento, neste caso, se o pagamento foi realizado em 10/02/2006, como verificado, a dedução não pode ser realizada no

exercício 2006, ano calendário 2005. Nos exercícios 2005 e 2007, o contribuinte apresenta recibos do mesmo profissional e como no presente exercício o valor é elevado, ou seja R\$ 15.000,00 para 2005 e R\$ 12.000,00 para 2007.

Acerca da infração em análise, o Contribuinte, junto com a impugnação apresentada, trouxe aos autos os recibos contendo todos os requisitos exigidos pela legislação de regência da matéria, quais sejam: *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.*

Superando o fundamento da autoridade administrativa fiscal neste particular, a DRJ, fazendo ilações acerca do elevado valor das despesas médicas quando comparadas com os rendimentos declarados pelo mesmo, manteve a glosa em análise sob a justificativa de que o Contribuinte *não logrou demonstrar a efetiva transferência dos valores, quer através de cópia de cheque, ordem de pagamento, transferências bancárias e outros.*

É o que se infere, pois, do excerto abaixo reproduzido:

O contribuinte deve ter em conta que o pagamento de despesa médica não envolve apenas ele e o profissional de saúde (prestador de serviços), mas também o Fisco caso haja intenção de se beneficiar da dedução na declaração de rendimentos. Por isso, este deve se acautelar na guarda de outros elementos de prova da efetividade do pagamento e do serviço, ainda mais quando o valor do pagamento é alto. A emissão de recibo de pagamento serve muito bem para quitar um débito e fazer prova contra o credor, mas não para comprová-lo junto a terceiros interessados.

O Impugnante, não logrou demonstrar a efetiva transferência dos valores, quer através de cópia de cheque, ordem de pagamento, transferências bancárias e outros.

(grifo original)

Ora, a mudança de critério jurídico do lançamento viola o princípio da legalidade que pauta a formulação das autuações fiscais; sua revisão em processos administrativos e a segurança jurídica que deve vigorar nas relações entre fisco e contribuinte.

Assim como não é dado aos contribuintes inovar nas teses de defesa em sede recursal, não se pode conceber que a manutenção do lançamento se dê por fundamentos não cogitados na autuação.

Embora compreenda que, conforme art. 145 do CTN, o lançamento pode ser alterado em virtude de impugnação, contudo, o limite dessa alteração é a matéria objeto da autuação. Neste sentido, confira-se os julgados abaixo desse Egrégio Conselho:

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO INOVAÇÃO IMPOSSIBILIDADE

É insubsistente a parcela de crédito tributário, tida como 'mantida' pela autoridade administrativa julgadora, quando se constata que ela está fundada em elementos não considerados no lançamento original (ac. 10516.834, Cons. rel. Wilson Fernandes Guimarães, j. em 22.01.08).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL INOVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

O dever poder de decidir conferido ao Delegado da Receita Federal de Julgamento está adstrito aos termos do lançamento efetuado pela autoridade fiscal, não lhe sendo permitido aperfeiçoá-lo ou transformá-lo de qualquer forma, sob pena de transposição de sua competência legal (Acórdão nº 10322.569, de 27/07/2006).

ERRO NA MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO IMPOSSIBILIDADE DE AJUSTE PELA AUTORIDADE JULGADORA

A autoridade julgadora (DRJ ou Conselho de Contribuintes) não é permitido ajustar o lançamento, ainda que na motivação constante da descrição dos fatos, por faltar-lhe

competência para tanto e também por implicar cerceamento ao direito de defesa (Acórdão nº 10809.256, de 28/03/2007).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA

Na apreciação de recurso especial de divergência a Câmara deve cingir-se à matéria de direito em litígio e de eventuais preliminares. Inadmissível o aperfeiçoamento ou inovação do lançamento, ainda que estes não importem em agravamento da exigência, mas caracterizam mudança de critérios jurídicos do lançamento (Acórdão CSRF/0104.535, de 09/06/2003).

Ainda que fosse possível tal alteração, melhor sorte não assistiria à decisão de primeira instância.

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 nº 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;

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 nº 3.000/1999, vigente à época dos fatos geradores, *in verbis*:

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 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;

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 nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º](#)).

A DRJ, conforme noticiado linhas acima, manteve a glosa em análise, tendo concluído que, no presente caso, o Contribuinte *não logrou demonstrar a efetiva transferência dos valores, quer através de cópia de cheque, ordem de pagamento, transferências bancárias e outros*.

Não comungo, contudo, das conclusões a que a instância *a quo* chegou, em decorrência do indigitado levantamento de provas.

É fato, conforme a ciência processual já há muito firmou, que recibos são instrumentos particulares que comprovam a quitação do negócio jurídico, não se consubstanciando em prova inequívoca da realização de um pagamento.

Apesar disso, deve-se reconhecer que a própria legislação tributária conferiu a esse tipo de documento o valor de prova do pagamento, consoante disposto no inciso III do § 2º do art. 8º da Lei nº 9.250/95 - anote-se que um documento de transferência bancária, por exemplo, não possui todos os elementos discriminados na legislação, tais como o endereço do profissional prestador do serviço, ao contrário do recibo, que possui campos de preenchimento adequados para esses fins.

Desta sorte, a regra geral é a aceitação de recibos, caso atendidos os seus requisitos formais, motivo pelo qual a exigência de elementos adicionais para a comprovação das despesas médicas deve ser devidamente fundamentada, sob pena de violação do princípio da proteção da boa-fé e da legítima confiança que norteiam a relação fisco-contribuinte.

O acórdão atacado não vislumbrou vícios de forma nos recibos trazidos.

Dessa forma, entendo que não restaram suficientemente claras as razões para infirmar o valor probatório dos recibos apresentados, motivo pelo qual deve ser reformada a decisão de primeira instância de modo a restabelecer a dedução da despesa médica glosada pela fiscalização.

Com relação à alegação de prescrição intercorrente suscitada pelo Contribuinte, cumpre destacar que, nos termos do Enunciado de Súmula CARF nº 11, *não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal*.

Da mesma forma, não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância por ausência de adequada motivação. A decisão de primeira instância está devidamente fundamentada de acordo com o entendimento perfilhado pelo órgão julgador de origem.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, restabelecendo-se a dedução da despesa médica glosada pela fiscalização.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior