



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11610.010141/2010-59
ACÓRDÃO	2001-007.357 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FERNANDO ASSUMPCAO GALVAO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2007

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL. NÃO OCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade do lançamento os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, hipóteses não apuradas no presente feito.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. EFETIVO PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO. CONJUNTO PROBATÓRIO SUFICIENTE.

Somente são dedutíveis da base de cálculo do IRPF, as despesas médicas realizadas pelo contribuinte, referentes ao próprio tratamento e de seus dependentes, desde que especificadas e comprovadas mediante documentação hábil e idônea.

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

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. DINHEIRO EM ESPÉCIE. COMPROVAÇÃO DOS DISPÊNDIOS. POSSIBILIDADE.

Os recursos em dinheiro inseridos na declaração de bens, pelo contribuinte, devem ser aceitos para justificar a origem dos recursos, salvo prova em contrário, produzida pela autoridade lançadora de sua inexistência no término do ano-base em que foi declarado, ou ainda, que sua declaração de rendimentos tenha sido apresentada intempestivamente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para restabelecer a dedução das despesas médicas, no valor total de R\$ 7.500,00, na base de cálculo do imposto de renda.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Honorio Albuquerque de Brito (Presidente), Marcelo Milton da Silva Risso, Raimundo Cassio Goncalves Lima, Wilsom de Moraes Filho, Andressa Pegoraro Tomazela (substituta integral) e Wilderson Botto. Ausente a conselheira Lilian Claudia de Souza.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 54/62):

Contra o contribuinte foi lavrada a Notificação de Lançamento de fls. 18/21, relativa ao Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física, ano-calendário 2006, para cobrança do crédito tributário de R\$ 6.022,75.

O lançamento é decorrente da seguinte infração:

1. dedução indevida de despesas médicas no valor de R\$ 17.700,00.

O enquadramento legal encontra-se às fls. 19 e 21.

Inconformado, o interessado, por intermédio de seu procurador (documentos às fls. 14/16) ingressou com a impugnação de fls. 03/13, alegando que:

1. ele e sua família se submeteram a diversos serviços médicos e odontológicos, o que fizeram incorrer em algumas despesas;
2. em julho de 2010, foi intimado a apresentar diversos documentos referentes às deduções declaradas, dentre as quais os comprovantes de despesas médicas;

3. oferecidos todos os documentos solicitados, a autoridade fiscal decidiu pela lavratura da Notificação de Lançamento, com relação à parte da documentação apresentada, por insuficiência de comprovação;

4. com relação a parte das despesas com o Dr. Bernardo Tanis, correspondente a R\$ 3.000,00, não localizou os respectivos recibos;

5. com relação ao supracitado montante, recolheu o imposto de renda devido em 10/12/2010, devidamente atualizado, conforme cópia do Darf em anexo, no valor total de R\$ 1.448,44;

6. com relação ao restante dos valores cobrados na Notificação de Lançamento argui que a cobrança não deve prosperar;

7. em seguida, ressalta a nulidade do lançamento por ausência da necessária motivação já que a fiscalização não demonstrou as razões pelas quais solicitou a comprovação do efetivo pagamento somente de parte das despesas declaradas, não obstante o fato de ter aceitado outros recibos apresentados;

8. entende, assim, que ante a apresentação dos recibos exigidos pela legislação, cabe à fiscalização a lavratura do auto de infração tão somente com relação à parcela das despesas em que não haja a apresentação dos recibos solicitados;

9. caso a fiscalização entenda que os recibos são insuficientes, o auto pode até ser lavrado, desde que a autoridade fiscal apresente a devida motivação de sua decisão, o que é determinado pelo art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235/72 e pelos princípios constitucionais do devido processo legal e da motivação dos atos administrativos;

10. na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal não houve qualquer pronunciamento da fiscalização quanto à recusa dos recibos apresentados, o que torna o lançamento absolutamente nulo;

11. cita a legislação que consta da Notificação de Lançamento e destaca que o legislador permitiu às pessoas físicas a dedução das despesas médicas incorridas durante o ano em que elas se efetivassem, tendo em vista a precariedade do sistema público de saúde;

12. dessa forma, permitiu-se a dedutibilidade integral das despesas médicas, sendo condicionada, porém, à apresentação da documentação comprobatória;

13. a primeira afronta cometida pela autoridade fiscal face à legislação tributária, é aqui observada, pois o comando normativo determina que, para comprovação das despesas, o recibo deve conter nome, inscrição nos cadastros fazendários e data;

14. somente na ausência de tais dados é que a comprovação das despesas poderá ser feita mediante a apresentação de cheques dados em pagamento;
15. assim, a fiscalização, de forma não fundamentada, entendeu ser necessária a comprovação dos efetivos desembolsos financeiros;
16. conclui, assim, que requerer a comprovação do efetivo desembolso, fere o princípio da legalidade tributária;
17. pela exegese da lei, apenas no caso de o contribuinte não possuir os recibos é que as despesas médicas podem ser comprovadas com os cheques dados em pagamento;
18. ou seja, é uma faculdade a apresentação dos cheques dados em pagamento e não uma imposição legal a apresentação conjunta dos recibos e dos cheques dados em pagamento;
19. afirma que a legislação vigente, não exige que os documentos relativos à despesa médica sejam emitidos semanal, mensal ou anualmente, pois a tributação das pessoas físicas ocorre, de forma efetiva, somente quando da entrega da declaração de ajuste anual;
20. sendo assim, o fato de o contribuinte ter de um médico os recibos mensais e de outros profissionais apenas um recibo anual, em nada afeta a dedutibilidade de tais despesas;
21. para corroborar seu entendimento, cita Acórdãos exarados por outras Delegacias de Julgamento;
22. assevera que, de acordo com os Acórdãos acima mencionados, não lhe cabe provar a idoneidade de sua documentação, pois ela encontra-se presumida juridicamente;
23. cabe sim, ao Fisco provar a idoneidade da documentação apresentada, fundamentando o seu entendimento de forma clara;
24. com relação às despesas pagas ao Dr. Luiz Gonçalves Neto esclarece que elas foram comprovadas com o recibo anexo, ainda que sem a indicação do endereço profissional;
25. para dirimir qualquer dúvida, apresenta declaração na qual o dentista Dr. Luiz Gonçalves Neto atesta que o paciente dos serviços prestados foi o contribuinte e que os pagamentos foram feitos à medida que o tratamento foi desenvolvido ao longo do ano, o que deixa incontestes a efetiva prestação dos serviços e a plena dedutibilidade das despesas indevidamente glosadas;
26. no que diz respeito às despesas pagas pelo contribuinte à Dra. Sônia Regina Macedo Gonçalves, o interessado afirma que as mesmas estão comprovadas com base nos argumentos já expostos acima;

27. já com relação às **despesas médicas pagas ao Dr. Bernardo Tanis, no total de R\$ 7.200,00**, afirma que elas foram glosadas sem quaisquer justificativas, porquanto os recibos preenchem exatamente todos os requisitos legais;

28. à vista de todo o exposto, requer:

28.1. a nulidade do “auto de infração” por ausência de motivação;

28.2. não sendo anulada a autuação, seja julgada improcedente o lançamento, com o cancelamento integral da cobrança de IRPF suplementar remanescente.

Em 23/12/2014, o processo foi encaminhado a esta Delegacia de Julgamento para solução da lide (fl.53).

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

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

Exercício: 2007

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Concedido ao contribuinte ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos, tanto no decurso do procedimento fiscal como na fase impugnatória, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS.

Só é de se aceitar as despesas médicas realizadas pelo contribuinte com o seu próprio tratamento e/ou com o de seus dependentes, cuja comprovação da efetividade do serviço prestado, bem como do correspondente pagamento, restou demonstrado nos autos, por documentos hábeis e idôneos, nos termos da legislação de regência.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS.

Decisões administrativas não vinculam o entendimento da 1ª instância do julgamento administrativo-tributário, não estendendo seus efeitos ao presente processo.

Cientificado pessoalmente da decisão, em 13/05/2015 (fls. 65), o contribuinte, por procurador habilitado interpôs, em 12/06/2015, recurso voluntário (fls. 75/84), reportando-se e repisando as alegações da peça impugnatória, alegando, preliminarmente, a nulidade da autuação, por violar o princípio da motivação dos atos administrativos ao não se pronunciar sobre a recusa dos recibos apresentados em relação às despesas glosadas. No mérito, alega que a prova documental produzida está em conformidade com a legislação de regência, constituindo-se em documentos hábeis a comprovar a realização dos tratamentos e dos dispêndios, porquanto idôneos. Cita jurisprudência administrativa neste sentido. Requer, ao final, a nulidade do

lançamento, por ausência de motivação ou, caso assim não se entenda, no mérito, seja cancelado o débito fiscal reclamado.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 85/86.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Wilderson Botto, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

Preliminares

Pugna, o Recorrente, pela nulidade da autuação por ausência de motivação em face da recusa dos recibos apresentados anteriormente a lavratura da notificação de lançamento, em relação às despesas glosadas.

Contudo razão não lhe socorre.

Tais alegações novamente repisadas nessa seara recursal já foram detidamente apreciadas pela DRJ/RJO, estando a decisão recorrida assim fundamentada (fls. 58/59):

1. PRELIMINAR DE NULIDADE

As nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal constam nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 7023/72.

Transcreve-se o disposto no Decreto 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal - PAF), que, tratando da nulidade, assim estabelece nos arts. 59 e 60: (...)

Segundo o Decreto nº 70.235/72 só é nula, portanto, a Notificação de Lançamento que for lavrado por autoridade incompetente ou se o for em desacordo com o seu artigo 11, que estabelece os requisitos que deve conter obrigatoriamente a citada peça fiscal, a seguir transcrito: (...)

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal fl. 19, a fiscalização deixa claro o que motivou o lançamento, vejamos a seguir:

“Conforme documentação apresentada pelo contribuinte alteramos o valor da dedução de despesas médicas para: R\$ 11.756,58.

OBS: Regularmente intimado a comprovar, o efetivo pagamento da dedução da despesa médica com os profissionais abaixo, o contribuinte não atendeu a comprovação do efetivo pagamento. Em decorrência do não

atendimento glosamos R\$ 17.700,00, por falta de comprovação do efetivo pagamento.

BERNARDO TANIS/cpf 037.813.588-01/R\$ 10.200,00.

LUIZ GONÇALVES NETO/cpf003.6669.868-72/R\$ 4.500,00.

SONIA R M GONÇALVES/cpf874.993208-04/R\$ 3.000,00.”

Por sua vez, o § 1º do art. 73, determina o RIR/1999 (Decreto nº 3.000/1999) que:

“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)”

Deste dispositivo, depreende-se que podem ser necessários **comprovantes complementares** àqueles descritos no art. 8º da Lei 9.250, de 26 de dezembro de 1995, nos casos em que são identificados elementos – presentes nos próprios recibos ou até mesmo nas especificações da despesa em si, ou em qualquer outro elemento importante apurado na ação fiscal – que fragilizem os recibos como instrumentos de prova e ponham dúvidas quanto à realização das despesas informadas nos mesmos ou em outras declarações.

Portanto a fiscalização motivou o lançamento ao contrário do que alega a contribuinte. Ressalte-se que a declaração foi retida em malha por conta dos parâmetros fiscais (valores altos) **e após várias intimações e análise dos documentos apresentados não restaram demonstrados a efetividade e o pagamento das despesas.**

Verifica-se, pelo exame do processo, que foram observados, quando da lavratura do lançamento, todos os requisitos previstos no dispositivo legal acima transcrito e, ainda, que não ocorreram os pressupostos enumerados no art. 59 do Decreto 70.235/72, uma vez que a notificação foi lavrado por servidor competente – Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil – perfeitamente identificado pelo nome e matrícula em todos os atos emitidos por ele no decorrer do procedimento fiscal. O lançamento é, pois, ato constitutivo do crédito tributário.

Rechaçam-se também as alegações de violação à Constituição Federal ou a qualquer dispositivo legal, bem como aos princípios do devido processo legal e da motivação dos atos administrativos.

Por fim, quanto ao argumento do interessado de que a legislação vigente, não exige que os documentos relativos à despesa médica sejam emitidos semanal, mensal ou anualmente, cumpre destacar que o que está sendo exigido pela autoridade fiscal é a prova do efetivo pagamento de suas próprias despesas ou

das de seus dependentes, conforme determina a Lei nº 9.250/1995, em seu art. 8º § 2º, independentemente da forma em que os recibos foram emitidos e, portanto, apresentados à fiscalização.

Vale registrar, que o presente feito seguiu os trâmites regulares. A fiscalização atuou dentro da estrita legalidade e no limite institucional de sua competência, inclusive oportunizando ao contribuinte prestar as informações e esclarecimentos necessários a condução dos trabalhos fiscais, encontrando-se o lançamento devidamente formalizado, assinado e revisado por auditores-fiscais, contendo ainda a indicação do cargo e o número de sua matrícula funcional do auditor que o subscreveu (fls. 18), ao teor da legislação de regência (art. 11, IV do PAF).

Ademais, o lançamento está claramente motivado e a base legal enquadrada, contendo a descrição da infração e dos dispositivos legais que deram suporte a penalidade aplicada e do valor devido, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício ao contraditório, sendo-lhe concedido o prazo legal para apresentação de defesa que, diga-se passagem, foi exercida a tempo e modo, inexistindo, pois, a nulidade aventada.

Portanto, rejeito a preliminar suscitada.

Mérito

Das despesas médicas declaradas:

O litígio recai sobre a glosa da dedução das despesas pagas aos profissionais Luiz Gonçalves Neto (R\$ 4.500,00), Sônia Regina Macedo Gonçalves (R\$ 3.000,00) e Bernardo Tanis (R\$ 7.200,00), **por falta de comprovação do efetivo pagamento**, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, no sentido do acatamento das aludidas despesas declaradas na DAA/2007.

Inicialmente, vale salientar que 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 os 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 e após análise dos autos, entendo que a pretensão recursal merece parcialmente prosperar, porquanto o Recorrente, ainda em sede de impugnação, se desincumbiu do ônus que lhe competia.

Não se discute que é responsabilidade do beneficiário do recibo comprovar que realmente efetuou o pagamento do valor nele constante, bem como fazer prova da respectiva realização dos aludidos serviços contratados, quando for intimado pela fiscalização a fazê-lo, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, calhando aqui a interpretação literal dos arts. 73, 80, § 1º, II e III do RIR/99.

Por seu turno, o art. 80, § 1º, III do RIR/99, é claro ao prescrever que os pagamentos com despesas médicas devem ser comprovados por meio de documentos *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*”.

Cita-se ainda, que a própria RFB editou a IN RFB nº 1.500, de 29/10/2014, dispondo em seu art. 97, caput, que as deduções de despesas médicas devem ser comprovadas por documentos fiscais **ou outros documentos hábeis e idôneos que contenham, no mínimo, as informações ali discriminadas**.

Ora, a própria legislação tributária permite que a comprovação dos dispêndios se dê por meio de documentos hábeis e idôneos (dentre os quais, *v.g.*, declarações e outros documentos equivalentes que atendam às formalidades), não se restringindo em caráter exauriente a documentos alusivos à transações e transferência de numerário via transações bancárias, cópias de extratos, cheques, comprovantes de saques etc.

Assim, tenho me posicionado, com base na interpretação literal da legislação de regência, que a declaração emitida pelo profissional em complemento aos recibos por ele anteriormente fornecidos, deve ser considerada como documento idôneo e complementar para fins de comprovação das deduções, sobretudo por ser este (o profissional) o maior interessado na quitação pelos serviços por ele prestados.

Alia-se ao fato de que, no caso dos autos, não há sumula administrativa de documentação tributariamente ineficaz em relação aos profissionais contratados, e muito menos houve declaração de inidoneidade dos recibos apresentados, os quais, diga-se de passagem, foram apenas e tão somente considerados imprestáveis, por si só, para a comprovação efetiva dos dispêndios, à juízo da autoridade lançadora.

Neste contexto, tenho que as declarações emitidas pelos profissionais Luiz Gonçalves Neto e Sônia Regina Macedo Gonçalves (fls. 23/26), aliado aos recibos por eles anteriormente fornecidos, além de conterem os requisitos exigidos pela legislação de regência (art. 80, § 1º III do RIR/99), apontam e comprovam a ocorrência dos tratamentos odontológicos submetidos pelo Recorrente, bem como os pagamentos por ele realizados no decorrer do ano-calendário autuado, restando, ao meu sentir, suprido o vício apontado no que tange à **comprovação do efetivo pagamento**, razão pela qual, me convencendo da verossimilhança das alegações recursais e respaldado no conjunto probatório produzido, afasto a glosa sobre as aludidas despesas e torno insubsistente o crédito tributário no particular.

Não obstante, cabe também salientar que o Recorrente declarou na DAA/2007 ter possuído “63 – dinheiro em poder do declarante - Brasil - situação em 31/12/2005 e 31/12/2006 - R\$ 20.000,00 e 10.000,00”, o que representa prova de mais uma fonte de disponibilidade financeira em espécie para arcar com as despesas realizadas no ano de 2006, informação de tal relevância que não mereceu acurada manifestação fiscal, quedando-se silente neste ponto a autoridade lançadora e a decisão recorrida.

Portanto, levando-se em conta que o **ônus da prova se deslocou ao Fisco**, e diante da ausência de razões em contrário – diga-se, de passagem, corroborando e reforçando as declarações emitidas pelos profissionais contratados (fls. 24/27), merece acolhida as informações contidas na Declaração de Bens e Direitos da DAA/2007 (fls. 39/50), presumindo-se também que a DAA tenha sido apresentada tempestivamente.

Já em relação à despesa com o psicólogo Bernardo Tanis, melhor sorte não lhe socorre, uma vez que somente os recibos apresentados (fls. 27/31), não se mostram, por si só, suficientes para atestar os pagamentos efetuados, por falta de justificação consistente, ao teor do art. 73 e 80 do RIR/99 – comprovação esta, diga-se de passagem, que poderia ter sido suprida com declaração emitida pelo profissional, contendo **todos** os requisitos exigidos pela legislação de regência e **atestando** o recebimento dos valores recebidos, mesmo que apresentada nesta seara recursal – calhando aqui a manutenção da glosa operada.

Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, em DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso, para restabelecer a dedução das despesas médicas, no valor total de R\$ 7.500,00, na base de cálculo do imposto de renda.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto