



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13062.000034/2011-82
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-005.841 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 25 de abril de 2023
Recorrente MARISTELA GHELLER HEIDEMANN
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008

RECURSO VOLUNTÁRIO. REPRODUÇÃO DA PEÇA IMPUGNATÓRIA. AUSÊNCIA DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA.

Cabível a aplicação do artigo 57, §3º do RICARF - faculdade do relator transcrever a decisão de 1ª instância - quando este registrar que as partes não inovaram em suas razões de defesa.

DESPESAS MÉDICAS . COMPROVAÇÃO.

A dedução com despesas médicas somente é admitida se comprovada com documentação hábil e idônea. Os recibos não fazem prova absoluta da ocorrência do pagamento, devendo ser apresentados outros elementos de comprovação, quando solicitados pela autoridade fiscal (Súmula CARF nº 180).

DESPESAS COM INSTRUÇÃO.

Somente poderão ser deduzidos a título de despesas com instrução os pagamentos efetuados junto a instituição de ensino relativamente à educação infantil, à educação superior e à educação profissionalizante, englobando o ensino técnico e o tecnológico, do próprio sujeito passivo e de seus dependentes, até o limite anual individual previsto em lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2001-005.841 - 2ª Sejl/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 13062.000034/2011-82

Relatório

A seguir transcreve-se o relatório do acórdão nº **12-67.810** da 19ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro(1)/RJ (fls. 77 e segs.).

Trata o presente processo de crédito tributário constituído por meio da Notificação de Lançamento de fls. 11/17, relativa ao exercício 2008, ano-calendário 2007, em nome de MARISTELA GHELLER HEIDEMANN, para apuração de imposto de renda da pessoa física (cód.2904), no valor de R\$7.860,03, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora.

O crédito tributário é decorrente da revisão da declaração de ajuste anual relativa ao exercício 2008, ano-calendário 2007, de modo a caracterizar a(s) infração(ões) “Dedução Indevida de Dependente, no valor de R\$1.584,60”, “Dedução Indevida de Despesas Médicas, no valor de R\$20.960,47”, “Dedução Indevida de Despesas de Previdência Privada e Fapi, no valor de R\$3.795,18” e “Dedução Indevida de Despesas com Instrução, no valor de R\$2.241,67”, conforme se verifica às fls. 13/16 dos autos.

Inconformado(a) com a exigência, o(a) contribuinte apresentou impugnação em 31/01/2011, fls. 03 e 05/10, na qual alega que:

- o procedimento fiscal resta equivocado, devendo ser considerado improcedente, ineficaz e nulo, pois solicitou prorrogação de prazo para atendimento da intimação e não recebeu qualquer manifestação acerca de sua solicitação, surpreendendo-se com a subsequente emissão da notificação de lançamento;
- o lançamento deve ser anulado por haver insegurança na determinação da infração;
- o fato de não ter a Administração se manifestado quanto ao pedido de prorrogação prazo para o cumprimento do termo de intimação fiscal, procedendo na imediata notificação de lançamento, faz com que o ato deva ser anulado, pois efetuado em inobservância ao decurso de correto prazo para a sua prática, incorrendo em violação ao princípio da ampla defesa;
- comprova, com a documentação inclusa, todas as despesas informadas na sua declaração, em observância exata aos termos legais;
- houve violação ao princípio da razoabilidade, pois “as glosas das despesas comprovadas através dos recibos apresentados pela Impugnante não se revelam adequadas, necessárias e proporcionais à avaliação da capacidade contributiva do sujeito passivo do imposto de renda (CF, artigo 145, §1º) ou, de modo mais geral, ao tratamento isonômico do Fisco em relação aos contribuintes (artigo 150, inciso II, da CF)”;
- não há previsão legal para o lançamento efetuado, de modo que deve ser desconstituído.

O presente processo foi encaminhado à Unidade de origem com fulcro no art. 6º A, I a IV, §§ 1º e 2º da Instrução Normativa RFB nº 958, de 15 de julho de 2009, dispositivos acrescentados pela Instrução Normativa RFB nº 1.061, de 04 de agosto de 2010, consoante despacho de fl. 46.

Tal providência resultou na lavratura dos Termo de Intimação Fiscal de fls. 47, Termo Circunstanciado de fls. 49/51 e Despacho Decisório de fls.52, no qual se concluiu pela manutenção parcial da exigência constante na Notificação de Lançamento.

Segundo o Termo Circunstanciado, os documentos apresentados foram apreciados pela autoridade lançadora, que concluiu:

- pela manutenção das glosas relativas a dedução de despesas com instrução, nos valores de R\$25,00 e R\$473,00, referentes a taxa de inscrição em seminário e a aulas teóricas e práticas para condutores de veículos;

· pela manutenção das glosas relativas a dedução de despesas médicas, no valor de R\$4.139,47 (UNIMED), e nos valores de R\$9.600,00 (Andreia Carvalho Schneider Studt), R\$4.721,00 (Micheli Cristine Zambotto Albuquerque) e R\$500,00 (Fernanda Batista Becker), por falta de apresentação dos comprovantes de pagamento exigidos por meio do termo de intimação de fls. 47;

· pelo cancelamento das demais glosas.

Cientificado dessa decisão e da abertura de prazo para pronunciamento, a interessada não se manifestou.

Assim, conforme previsto no inciso IV do art. 6º-A da IN RFB nº 958, de 15/07/2009, abaixo transcrito, o processo retornou a esta DRJ, para julgamento da impugnação.

“Art. 6º-A. A impugnação do sujeito passivo à Notificação de Lançamento efetuada sem intimação prévia, ou sem atendimento à intimação, e sem apresentação anterior de Solicitação de Retificação de Lançamento, terá o seguinte tratamento:

I - os documentos apresentados e demais questões de fato alegadas serão analisados pela autoridade lançadora;

II - da análise de que trata o inciso I, da qual será lavrado termo circunstanciado, poderá resultar revisão de lançamento para cancelamento ou redução da exigência;

III - será dada ciência ao sujeito passivo do termo de que trata o inciso II, com abertura de prazo para manifestação relativa ao conteúdo do termo, em 30 (trinta) dias, no caso de remanescer a exigência no todo ou em parte;

IV - a impugnação será submetida a julgamento, nos termos do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, juntamente com a eventual manifestação de que trata o inciso III.”

Dessa forma, a impugnação será apreciada conforme os novos limites da lide impostos pelo Despacho Decisório de fls. 52, devendo-se analisar as infrações remanescentes.

Após análise, a DRJ acatou parcialmente os argumentos da contribuinte. Do voto do acórdão recorrido:

Das alegadas nulidades

Com relação às arguições de nulidade do lançamento levantadas pelo impugnante, cabe ressaltar que as hipóteses de nulidades previstas no PAF são apenas para os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e para os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Importante frisar que a etapa anterior à lavratura do auto de infração e ao processo administrativo fiscal constitui uma fase inquisitória, que apesar de estar regrada em leis e regulamentos, faculta à Administração a mais completa liberdade no escopo de flagrar a ocorrência do fato gerador. Nessa fase não há contraditório, porque o Fisco está apenas coletando dados para se convencer ou não da ocorrência do fato impositivo ensejador da tributação. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado.

Assim, no processo administrativo, o litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972), na chamada fase contenciosa, não se podendo cogitar de violação ao direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento.

Logo, antes da impugnação, não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito de ofício, pelo Fisco. O ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art.142).

De análise ao lançamento, verifica-se que a peça fiscal foi lavrada por servidor competente exatamente nos termos definidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, com descrição das infrações apuradas e apontamento dos enquadramentos legais, atendendo a todos os demais requisitos formais necessários a sua validade.

Além disso, o contribuinte foi devidamente cientificado do lançamento por via postal, conforme previsto no art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, dispôs do prazo de trinta dias para oferecer a contestação e assim o fez. Não se configurou, portanto, qualquer vício procedimental capaz de invalidar o lançamento, uma vez que o contribuinte defendeu-se da glosa efetuada pelo Fisco, de modo que não há que se falar em cerceamento ao seu direito de defesa.

Assim, tendo em vista que os atos e termos foram lavrados por pessoa competente e que não houve qualquer preterição do direito de defesa do autuado, não se aplicam as hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. Note-se que também foram devidamente observadas as regras previstas no art. 142 do CTN para constituição do crédito tributário por meio do lançamento, não incorrendo, portanto, nulidade no feito fiscal.

Nesse sentido, ementa de Acórdão proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“PAF - NULIDADES – Não provada violação às regras do artigo 142 do CTN nem dos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235/1972, não há que se falar em nulidade, do lançamento, do procedimento fiscal que lhe deu origem, ou do documento que formalizou a exigência fiscal”. Acórdão 108-08696, de 25/01/2006.

Em vista do exposto, rejeitadas as preliminares de nulidade do lançamento arguidas pela impugnante.

Despesas com instrução

Consoante disposição legal, poderão ser deduzidos, na Declaração de Ajuste Anual, os pagamentos efetuados junto a Instituição de Ensino relativamente à educação infantil (creches, pré-escolas; ensino fundamental ao médio); à educação superior (cursos de graduação, mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissionalizante, englobando o ensino técnico e o tecnológico, do próprio sujeito passivo e de seus dependentes, até o limite anual individual previsto em lei para o exercício em análise. (art. 8º, II, “b”, da Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995).

Os gastos dedutíveis restringem-se as mensalidades e anuidade pagas a Instituição de Ensino regularmente autorizada pelo Poder Público a ministrar educação básica, profissionalizante e superior, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e as quantias remetidas ao exterior, para pagamento de despesas com matrícula e mensalidades escolares.

Do exposto, constata-se que, para que as despesas com instrução sejam dedutíveis, faz-se necessária a comprovação mediante documentação hábil e idônea da prestação dos serviços e da efetividade das despesas, limitando-se a pagamentos especificados e comprovados.

No caso em tela, foram glosadas despesas com instrução, nos valores de R\$25,00 e R\$473,00, referentes a taxa de inscrição em seminário (Semana Jurídica DEJ 2007) e a aulas teóricas e práticas para condutores de veículos. Dessa forma, conforme a legislação que rege a matéria, devem ser mantidas tais glosas, por não existir previsão legal para a dedução de despesas dessa natureza a título de despesas com instrução.

Sendo assim, há de ser ratificada a glosa efetuada pelo Fisco na revisão de ofício, no valor de R\$498,00.

Despesas médicas

O direito à dedução de despesas médicas na Declaração de Ajuste Anual está previsto no art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que assim dispõe:

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.

Por sua vez, o “caput” do artigo 73, do RIR/1999 estabelece que:

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

Assim, as despesas médicas ou de hospitalização dedutíveis restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte para o seu próprio tratamento ou o de seus dependentes relacionados na Declaração de Ajuste Anual, incluindo-se os alimentandos, em razão de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, ou por escritura pública.

Consideram-se despesas médicas ou de hospitalização os pagamentos efetuados a médicos de qualquer especialidade, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, terapeutas

ocupacionais, fonoaudiólogos, hospitais, e as despesas provenientes de exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias.

UNIMED

De análise à legislação que rege a matéria, constata-se que, para que as despesas médico-hospitalar(es) sejam dedutíveis, faz-se necessária a comprovação da prestação dos serviços e da efetividade das despesas, mediante documentação hábil e idônea, limitando-se a pagamentos especificados e comprovados.

Na situação presente, conforme análise da documentação trazida aos autos, verifica-se que foi apresentado, às fls. 20, documento para fins de comprovação da glosa efetuada, o qual possui os requisitos formais exigidos pela legislação tributária.

Dessa forma, por considerar comprovada a despesa com o plano de saúde UNIMED, no valor de R\$4.139,47, deve ser cancelada tal glosa.

Micheli Cristina Zamboto Albuquerque

Andreia Carvalho Schneider Studt

Fernanda Batista Becker

No que concerne à glosa efetuada pelo Fisco, verifica-se que, no presente caso, sua manutenção em sede de revisão de ofício se deu por falta de comprovação do efetivo pagamento das despesas ora analisadas.

Como se depreende da legislação que rege a matéria, a dedução das despesas médicas na Declaração de Imposto de Renda está sujeita à comprovação a critério da autoridade lançadora. O primeiro item a ser comprovado pelo contribuinte, segundo expressa disposição legal (*pagamentos efetuados*), é exatamente o pagamento de tais despesas.

Comumente é aceito, para comprovar o pagamento das despesas médico-hospitalares, o recibo firmado pelo profissional da área médica, quando o serviço for prestado por pessoa física, ou a nota fiscal, se por pessoa jurídica. No entanto, é lícito à Autoridade exigir, a seu critério, outros elementos de provas adicionais, caso não fique convencido da efetividade da prestação dos serviços ou de seu respectivo pagamento.

Assim, apenas os recibos não seriam capazes de formar a convicção da autoridade fiscal, ou mesmo do julgador, a respeito do efetivo pagamento e da efetividade/existência da despesa. Dessa forma, o art 73 faculta à autoridade fiscal a exigência de outros elementos que venham a comprovar efetivamente que o serviço foi realizado e os pagamentos efetuados. Por tal motivo, foram-lhe solicitados os comprovantes de pagamento, para fins de comprovação do ônus financeiro. Tal comprovação, diante da realidade dos rendimentos declarados pela contribuinte, recebidos todos de pessoas jurídicas e, portanto, depositados em conta(s)-corrente(s), dar-se-ia por meio de cheques, depósitos bancários e/ou extratos com evidenciação de saques que dessem lastro aos pagamentos.

Regra geral, ao Fisco cabe provar as alegações sobre omissão de rendimentos e ao contribuinte, a prova dos fatos que reduzem o crédito tributário, competindo-lhe, portanto, cumprir o encargo do ônus da prova das despesas médico-hospitalares deduzidas, quando assim exigido pelo Fisco, por força do art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda. Assim dispõe o art. 333 do Código do Processo Civil (CPC – Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973):

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.”

É decorrência da regra geral do direito, segundo a qual quem alega alguma coisa deve comprová-la, pois não seria lícito que a parte se beneficiasse do alegado com base apenas em meras afirmações.

Os recibos e as declarações de pagamento contêm uma declaração de fato, o que faz com que tenham aptidão para provar a declaração, mas não o fato declarado, conforme dicção do parágrafo único do art. 368 do CPC:

“Art. 368. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato.”

Esse dispositivo legal também esclarece que os recibos e as declarações de pagamento presumem-se verdadeiros somente em relação àqueles que participaram do ato. Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça já teve oportunidade de afirmar que “a presunção *juris tantum* de veracidade do conteúdo do instrumento particular é invocável tão-somente em relação aos seus subscritores (STJ, Ac. Unân. 4a T. Resp. 33.200-3/SP, rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, in RSTJ 78:269). É também o entendimento da doutrina abalizada de Washington de Barros Monteiro: “Saliente-se, entretanto, que a presunção de veracidade só prevalece contra os próprios signatários, não contra terceiros, estranhos ao ato”. (Curso de Direito Civil”, 1º vol., 34ª Edição, p. 257 e 258).

O vigente Código Civil (CC - Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002) também disciplina o limite da presunção de veracidade dos documentos particulares e seus efeitos sobre terceiros:

“Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.

(...)

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.” (grifou-se)

É certo que o sistema protege o documento que se reveste de presunção de veracidade, permitindo redução do seu valor probatório somente diante de prova em contrário. Por outro lado, o documento que não se reveste de presunção de veracidade é passível de ser rejeitado como prova, independentemente de prévia invalidação quanto à sua autenticidade ou veracidade, desde que haja outros motivos.

Em síntese, como não há presunção de veracidade, perante o Fisco, do recibo e da declaração de pagamento, a estes documentos atribui-se ordinário valor probatório, em especial quando as despesas médicas declaradas correspondem a valores elevados.

Assim, com base nos princípios da persuasão racional e do livre convencimento, e, considerando que, conforme dispositivos do CPC e CC retrocitados, o ônus da prova do fato declarado compete ao contribuinte interessado na prova da sua veracidade, conclui-se que é legítima a exigência, pelo Fisco, de elementos complementares a este documento, com a finalidade de formar juízo de verossimilhança dos fatos declarados, não se exigindo, para tanto, a invalidação da autenticidade e veracidade do recibo e da declaração de pagamento.

Sabendo-se que tais documentos, por si sós, podem não ser suficientes para comprovar o fato que deu origem à despesa médica, a decisão quanto à necessidade de mais ou menos elementos de prova deve ser resolvida à luz do princípio da razoabilidade, ponderando-se a acessibilidade às provas.

Despesas médicas de valor expressivo, individualmente ou em conjunto, ensejam, necessariamente, maior comprovação da despesa incorrida. Assim, nesses casos, é viável e possível a apresentação, pelo contribuinte, de elementos complementares ao

recibo de pagamento, tais como cheques, extratos de cartão de crédito, comprovantes de transferências e/ou depósitos bancários, extratos bancários comprovando os saques no caso de pagamento em dinheiro, etc.

Este entendimento é abalizado pela jurisprudência do Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme ementas abaixo:

DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - A validade da dedução de despesas médicas depende da comprovação do efetivo dispêndio do contribuinte. (1a Conselho de Contribuintes / 2a. Câmara / Acórdão unân. 102-49395 em 06/11/2008, rel. Eduardo Tadeu Farah).

IRPF - DEDUÇÃO COM DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo ou declaração unilateral, sem a efetiva comprovação da prestação dos serviços e do pagamento correlato. Essas condições devem ser comprovadas por outros meios de prova, tais como: radiografias, receitas médicas, exames laboratoriais, notas fiscais de aquisição de remédios e outras. Simples declarações unilaterais não têm o condão de suprir as provas mencionadas (Acórdão 102-46489 de 16/09/2004).

DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS - Recibos ou notas fiscais, mesmo que emitidos nos termos exigidos pela legislação, não comprovam, por si só, sem outros elementos de prova complementares, pagamentos realizados por serviços médicos ou odontológicos, quando há dúvidas sobre a efetividade da sua prestação. Nessa hipótese, justifica-se a exigência, por parte do Fisco, de elementos adicionais para a comprovação da efetividade da prestação dos serviços e/ou do pagamento. (Ac. 1º CC 104-23.311, de 2008).

IRPF - GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS - À luz do artigo 29 do Decreto 70.235 de 1972, na apreciação de provas a autoridade julgadora tem a prerrogativa de formar livremente sua convicção. Correta a glosa de valores deduzidos a título de despesas odontológicas, com cirurgia plástica e com psicóloga, cuja efetividade dos serviços e o pagamento não foram comprovados. (Ac. 102-48.510, de 2007).

IRPF - DESPESAS MÉDICAS - DEDUÇÃO - Inadmissível a dedução de despesas médicas, na declaração de ajuste anual, cujos comprovantes não correspondam a uma efetiva prestação de serviços profissionais, nem comprovados os desembolsos. Tais comprovantes são inaptos a darem suporte à dedução pleiteada. Legítima, portanto, a glosa dos valores correspondentes, por se respaldar em recibo imprestável para o fim a que se propõe (Ac. 1º CC 104-16647/1998).

Com efeito, o contribuinte deve ter em conta que, caso tenha intenção de beneficiar-se de dedução de despesa médica, a questão passa a envolver não apenas ele e o profissional de saúde, mas também o Fisco. Nesse sentido, deve acautelar-se, mantendo sob sua guarda os elementos de prova da efetividade do serviço e do pagamento, pois ao contribuinte incumbe o ônus da prova da regularidade da dedução pleiteada.

Dessa forma, por considerar não comprovado o efetivo pagamento das despesas ora analisadas, há de ser mantida a glosa efetuada pelo Fisco, no valor de R\$14.821,00.

Princípio da Razoabilidade

Tendo em vista a alegação de ofensa ao princípio constitucional da razoabilidade, cumpre esclarecer que a Administração Pública deve observar o princípio da estrita legalidade, sendo que as leis e atos normativos nascem com a presunção de constitucionalidade e legalidade, que só pode ser elidida pelo Poder Judiciário, conforme a competência determinada pela Carta Magna.

Inovado o sistema jurídico com uma norma emanada do órgão competente, ela passa a pertencer ao sistema, cabendo à autoridade administrativa tão somente zelar pelo seu fiel cumprimento até que seja expurgada do mundo jurídico por uma outra superveniente, ou por declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal.

Salvo algumas situações específicas, a legislação expressamente veda aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação de lei por inconstitucionalidade ou ilegalidade, como se pode observar pelo que dispõe o artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

A atividade da autoridade administrativa encontra-se vinculada aos dispositivos normativos vigentes, nos termos do artigo 116, inciso III da Lei nº 8.112, de 11/12/1990, a seguir transcrito:

Art.116. São deveres do servidor:

(...)

III - observar as normas legais e regulamentares;

Ao agente público, por estar atrelado ao princípio da legalidade, resta o dever de seguir e aplicar os mandamentos impostos pela lei, não podendo dela se afastar, sob pena de ser responsabilizado por esse ato, sendo que a norma cuja invalidade ou inconstitucionalidade não tenha sido declarada surtirá efeito enquanto vigente e será obrigatoriamente cumprida pela administração.

É inócuo, portanto, suscitar tais alegações no âmbito administrativo, eis que, conforme acima esclarecido, a autoridade tributária, sob pena de responsabilidade funcional, deve cumprir as determinações legais e normativas de forma plenamente vinculada.

Resultado

A tabela a seguir demonstra o novo cálculo de apuração do imposto para o exercício 2008:

(...)

Em face do exposto, VOTO pela procedência em parte da impugnação, devendo ser mantido o imposto de renda da pessoa física suplementar (cód. 2904), no valor de R\$4.212,73, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora.

Cientificado da decisão de primeira instância em 29/08/2014, o sujeito passivo interpôs, em 29/09/2014, Recurso Voluntário, fl. 94, sustentando, em apertada síntese :

- a) nulidade do lançamento por cerceamento de defesa
- b) que os recibos e documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e seu efetivo pagamento
- c) que as despesas com instrução declaradas são dedutíveis
- d) que cabe à autoridade fiscal comprovar que os documentos apresentados não são válidos
- e) cita jurisprudência

É o relatório.

Voto

Conselheiro Honório Albuquerque de Brito, Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto dele conheço.

REGIMENTO INTERNO DO CARF – APLICAÇÃO § 3º, Art. 57

Da análise do recurso voluntário impetrado, tem-se que por meio do mesmo o contribuinte não apresenta novas razões de defesa além das já trazidas em sede de impugnação na primeira instância julgadora administrativa.

Os argumentos nesse sentido que sobem a este CARF em sede de recurso voluntário, inclusive quanto às preliminares suscitadas, já foram objeto de minuciosa apreciação pela turma julgadora da DRJ, cujas análises e conclusões estão discurridas com clareza no voto posto no Acórdão recorrido, conforme transcrito acima na parte “Relatório” do presente acórdão.

Do Regimento Interno do CARF, art. 57, § 3º:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I verificação do quórum regimental;

II deliberação sobre matéria de expediente; e

III relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

Desta forma, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos e, no tocante às despesas médicas, acrescento como segue.

Dispõe o art. 73 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) que a autoridade fiscal, se entender necessário, pode solicitar elementos de convicção da efetiva realização, bem como da natureza da despesa que se pretende deduzir. Assim, é lícito ao Fisco exigir, a seu critério, elementos comprobatórios das despesas, caso haja indícios que levem a questionamentos da efetividade da prestação dos serviços, de a quem foram prestados ou sobre quem assumiu seu ônus. A não apresentação dos elementos solicitados, ou sua não aceitação como hábeis e idôneos, pode ensejar a glosa dos valores deduzidos. Nesse sentido a Súmula CARF nº 180:

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais.

Trata-se o IRPF apurado na declaração de ajuste anual de um dos tributos para os quais ocorre o denominado lançamento por homologação, vale dizer, aquele em que o sujeito passivo tem o dever de apurar, declarar e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. O pagamento assim antecipado extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. Cabe nesse caso ao contribuinte apurar os rendimentos

tributáveis e, caso queira, deduzir as despesas da natureza e nos limites que a lei lhe faculta, para então estabelecer a base de cálculo do imposto.

Como regra, não são dedutíveis da base de cálculo do IRPF as despesas gerais do contribuinte, quer sejam necessárias, indispensáveis ou meramente úteis, como aluguel do imóvel em que reside, alimentação, lazer, pagamento de aulas de idiomas estrangeiros, e uma infinidade de outras. As despesas dedutíveis são, em verdade, exceções que o legislador entendeu por conceder, atendidas determinados limites e condições.

Retornando à sistemática do lançamento por homologação no IRPF, dentro do prazo até que se dê a homologação, e enquanto a Fazenda Pública não interfere e não se pronuncia a respeito, opera-se como que uma presunção de verdade em relação à apuração do contribuinte. Entretanto, uma vez estabelecida a ação da Fiscalização da Receita Federal para verificação de eventuais infrações, cabe ao fiscal promover as diligências necessárias.

Assim sendo, não se mostra desarrazoada a exigência do Fisco da apresentação de elementos que comprovem, a juízo da autoridade tributária, a ocorrência da prestação do serviço, sua natureza e especialidade, a quem foi prestado, a transferência efetiva dos valores pagos de quem arcou com o ônus financeiro para o beneficiário. Ao contrário, é zelo da autoridade fiscal em cumprimento de suas obrigações funcionais, com amparo da lei. Ao solicitar, por exemplo, documentos que comprovem o efetivo pagamento dos valores, não está o fiscal necessariamente a atestar a inidoneidade do recibo apresentado ou tampouco do profissional que o emitiu. Está sim a solicitar elementos que se complementam na composição de um conjunto probatório com vista a formar sua convicção.

É certo que as solicitações de documentos devem atender à razoabilidade, devendo ser evitados os pedidos de provas impossíveis ou de difícil produção.

No curso da ação fiscal, deve o auditor responsável intimar com clareza o contribuinte fiscalizado sobre que elementos devem ser apresentados para análise dos fatos a serem apurados, descrevendo-os de forma a perfeitamente identificá-los. Posteriormente, caso a autoridade fiscal conclua pelo lançamento do crédito tributário, deve apresentar a descrição clara e objetiva dos fatos e das infrações cometidas que ensejaram a apuração do mesmo. Isso para que o contribuinte possa, caso queira, exercer plenamente seu direito de defesa.

No caso em comento, é de se considerar bastante plausível a exigência de elementos adicionais de provas, pois tem-se que o valor deduzido a título de despesas médicas é sem dúvida significativo. É de se esperar que em tratamentos que resultaram em tal monta de despesas seja possível a apresentação de elementos que comprovem a efetiva transferência de pagamentos, o que não foi feito no caso das supostas despesas glosadas pela Fiscalização. Uma vez que não foi apresentada a comprovação exigida, devem ser mantidas as glosas das deduções das despesas médicas.

Jurisprudência

No que se refere à jurisprudência citada, por falta de lei que lhe atribua eficácia normativa, não constitui norma geral de direito tributário decisão judicial ou administrativa que produz efeito apenas em relação às partes que integram o processo (art. 100 do CTN – Parecer Normativo CST nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013).

Pelas mesmas razões já discutidas no voto da DRJ, os argumentos trazidos pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário são improcedentes, e portanto deve ser mantida integralmente a decisão da turma julgadora de primeira instância administrativa.

CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, REJEITAR AS PRELIMINARES suscitadas e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, conforme acima descrito.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito