



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13609.001012/2009-09
ACÓRDÃO	2001-007.198 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ROGÉRIO LEÃO DE VASCONCELOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2005

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).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente e Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andressa Pegoraro Tomazela, Marcelo Milton da Silva Risso, Raimundo Cassio Goncalves Lima, Wilderson Botto, Wilsom de Moraes Filho, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

RELATÓRIO

A seguir transcreve-se o relatório do acórdão nº 02-34.778 da 6ª Turma da DRJ em Belo Horizonte (fls. 42 e segs.).

Trata-se de notificação de lançamento decorrente da revisão de Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2005, ano-calendário de 2004, em desfavor do

contribuinte ROGÉRIO LEÃO DE VASCONCELOS, na qual foi apurado imposto suplementar de R\$ 3.960,83 (três mil e novecentos e sessenta reais e oitenta e três centavos), multa de ofício e juros de mora, totalizando a importância de R\$ 9.098,42, conforme documento de fl. 22.

A autoridade lançadora considerou como indevida a dedução a título de despesas médicas no valor de R\$ 14.403,00, por falta de comprovação do efetivo pagamento da despesa declarada com o profissional Benjamin Gonçalves Leite.

Inconformado com o lançamento de imposto de renda suplementar, com seus acréscimos legais, o contribuinte, às fls. 01/21, apresentou impugnação com os seguintes argumentos:

Que não existe dúvida de que deduziu legitimamente as despesas com tratamento odontológico, nos termos do art. 8º, inciso II, da Lei nº 9.250, de 1995, devidamente comprovadas por recibos apresentados ao Fisco com todas as exigências previstas no inciso III do parágrafo 2º do também artigo 8º da Lei 9.250, de 1995.

Explica que a fiscalização desconsiderou os recibos referentes aos serviços prestados ao contribuinte, entendendo que seriam insuficientes tais documentos (com todos os requisitos legais) para assegurar a efetividade dos serviços.

Assim, diz que o lançamento estaria alicerçado em convicções pessoais da administração tributária, que adota conduta arbitrária em face da discricionariedade que lhe é garantida pelo dispositivo regulamentar.

Diz que forneceu recibos idôneos para assegurar a dedução, mas que, no entanto, não foram considerados, já que também seria necessário a apresentação de extratos bancários ou cheques nominais atestando a realidade dos pagamentos em contraprestação.

Questionando os motivos pelos quais os recibos não teriam sido aceitos, conclui o impugnante que faltou motivação ao lançamento, vez que o art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) não autorizaria arbitrariedades.

Fala que os recibos com assinatura do profissional são prova incontestável da efetividade da prestação dos serviços, e, se assim não entende a fiscalização, deveria esta provar a invalidade dos mencionados documentos, e não tomar uma presunção como verdade transferindo ao contribuinte obrigações para usufruir um direito que já tinha.

Comenta que a fiscalização teria concluído pela falsidade das declarações contidas nos recibos odontológicos, entendendo que, dada à expressividade dos gastos, o profissional da saúde teria declarado falsamente que prestou serviços ao contribuinte e que teria recebido os pagamentos.

Da situação, e com base no art. 389 do Código de Processo Civil, diz que, dada a alegação de falsidade das declarações contidas nos recibos, o ônus da prova quanto à inveracidade das despesas glosadas seria do Estado Tributante.

Traz Acórdãos do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e fala que o ônus probatório da efetividade das despesas não seria seu, bem assim o ônus não lhe teria sido transferido.

Considerando que os recibos são prova suficiente, fala que não poderia a fiscalização fazer outra exigência, e, acaso não os são, deveria a administração fazendária comprovar suas suspeitas.

Com isso, tem que cabe à administração tributária o ônus de provar eventual fato impeditivo do direito de o contribuinte deduzir de seus rendimentos as suas despesas e de seus dependentes. Reporta à Constituição Federal (art. 153, inciso III) e ao Código Tributário Nacional (art. 143), que dizem da tributação sobre a renda e sobre o que efetivamente acrescer ao patrimônio.

Com base no art. 333, inciso II, do Código de Processo Civil, e em decisão do Superior Tribunal de Justiça - STJ a respeito da presunção de certeza e liquidez de débito declarado em DCTF, comenta que, para não se ter “dois pesos, duas medidas”, a não aceitação das despesas declaradas deve ser provada pela fazenda pública.

Traz jurisprudência administrativa e doutrina de Roque Antônio Carraza quanto aos limites da presunção, os quais, não observados pela fiscalização no presente caso, estaria a tributar não a renda do contribuinte, mas sim seu patrimônio.

Considera que a fiscalização baseou-se em raciocínio personalístico e em presunções, fazendo exigências arbitrárias não constantes das normas atinentes à espécie, para concluir pela indevida dedução, não assumindo o ônus de provar a inviabilidade dos recibos e limitando-se a embaraçar o direito do contribuinte.

Nessa razão, e dizendo que as deduções foram efetivamente comprovadas mediante recibos do profissional de saúde, requer a insubsistência do lançamento.

Em outro tópico, afastando a aplicação do art. 73, e § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), e com fundamento nos arts. 97, inciso III; 121, inciso II; e 128, do Código Tributário Nacional, fala que o verdadeiro contribuinte é o profissional de saúde, que, de fato, auferiu renda pela remuneração por serviços prestados ao autuado.

Quanto à eleição do sujeito passivo da obrigação tributária, traz doutrina de Luciano Amaro e Ives Gandra da Silva Martins, e jurisprudência de Tribunais Pátrios para concluir que a fiscalização não pode, com base em entendimento de despesas médicas elevadas (art. 73, § 1º, do RIR/99), eleger como responsável tributário o impugnante pelo fato gerador do prestador de serviços médicos, em flagrante violação ao princípio da legalidade e da segurança jurídica.

Em seguida, a defesa trata do conceito de renda contido na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional para dizer que a real apuração da renda tributável das pessoas físicas é assegurada mediante a dedução da base de cálculo do

imposto das despesas para a sua manutenção e dependentes, aí incluídas as despesas com tratamento da saúde.

Do contrário, conclui que se estaria a tributar o patrimônio e não a renda.

Indica ensinamento de Sacha Calmon Navarro Côelho, e comenta que o procedimento fiscal violou o conceito de renda e, por consequência, a capacidade contributiva do impugnante, uma vez que não foram consideradas as legítimas deduções da base de cálculo do imposto referentes às despesas com serviços médicos.

Acrescenta que a fiscalização, não aprofundando as circunstâncias do caso, e sem nenhuma prova efetiva, estaria a macular todo o procedimento fiscal.

Com documentos juntados à peça impugnatória, diz estar comprovada a realidade do tratamento odontológico e das despesas, sendo ilegítima a glosa ora efetuada, devendo, segundo o impugnante, não prevalecer a cobrança, por violar os arts. 153, inciso III, e 145, § 1º, da Constituição Federal, e o artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Por fim, com base em doutrina e jurisprudência dos Tribunais Superiores, fala que a taxa SELIC, superior a 1% (um por cento) ao mês, estaria a ferir o art. 150, inciso I, da Constituição Federal, e o art. 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, vez que a referida taxa alteraria não apenas a expressão nominal do tributo, mas constituiria em sua majoração indireta, sem previsão legal.

Requer a procedência da impugnação cancelando o auto de infração.

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

O autuado, em sua defesa, diz que recibos com assinatura do profissional são prova incontestável da efetividade da prestação dos serviços, sendo que o ônus da prova, quanto à sua inveracidade, seria do Estado Tributante.

Na hipótese, comenta que não lhe foi transferido o ônus da efetividade das despesas, considerando que os recibos são válidos, tendo em vista a presunção de certeza e liquidez das despesas declaradas, tal como em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF.

Da fala do contribuinte autuado, percebe-se que o mesmo aceita o ônus da prova, quanto ao fato constitutivo do seu direito (inciso I do artigo 333 Código Processo Civil - CPC, Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973), bastando, para tanto, a apresentação de recibos e sua Declaração de Imposto de Renda.

A situação colocada pelo impugnante, portanto, é no sentido de que as declarações, nas quais é signatário ou que participa, não dependem de prova.

Quanto a isso, falamos que o impugnante esqueceu do artigo 334 do citado Código Processo Civil - CPC, uma vez que não estamos tratando de fatos notórios, afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária, admitidos como

incontroversos, ou em que cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

Também podemos falar que fatos confessados por uma parte, seja através de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais ou de Declaração de Imposto de Renda, independem de prova si somente si não se referirem a direito da outra parte.

Assim, naquilo que afeta o direito da Fazenda Pública, como despesas a alterar a renda tributável do contribuinte, que é base de cálculo do imposto da pessoa física (artigo 43 do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), está a administração tributária autorizada a identificar seus rendimentos e atividades econômicas, nos termos do § 1º do artigo 145 da Constituição Federal de 1988.

A capacidade econômica do contribuinte, lançada na Declaração de Ajuste Anual, precisa, pois, ser confirmada pela administração.

Dessa feita, o direito de a Fazenda Pública de tributar a disponibilidade econômica do contribuinte é que dá amparo ao art. 73, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99.

Por sua vez, este dispositivo não é utilizado pela autoridade lançadora de forma arbitrária ou personalística, mas, sim, dentro do princípio de que o fato constitutivo do direito, exceto para as situações que não dependem de prova (artigo 334 do CPC), deve não apenas ser declarado, mas provado por quem dele aproveita.

Então, não se fala em inversão do ônus da prova em desfavor do autuado, e nem mesmo em arguição de falsidade de documento, mas, antes de tudo, da necessidade de o contribuinte, quando solicitado, comprovar o conteúdo dos fatos lançados na Declaração de Imposto de Renda, respaldados, estes, por recibos emitidos por profissionais da área da saúde.

Chegamos, assim, a questão: Bastaria a apresentação de recibos, ainda que com todas as formalidades, que não é a hipótese (falta a quem os serviços foram prestados, segundo exige a parte final do inciso II do parágrafo 2º do artigo 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995), para que os fatos declarados constituem em direito do contribuinte?

Respondemos que não, porque não basta declarar um direito quando este é dependente de prova (inciso I do art. 333 do CPC) e que ainda venha a afetar direito de outrem, no caso, a Fazenda Pública em tributar a real capacidade econômica do contribuinte.

Assim sendo, o contribuinte é quem estaria a criar uma presunção absoluta dos fatos declarados, e não a fiscalização que simplesmente buscou a sua realidade tributável.

Vale dizer, aqui, da mesma forma de documentos declaratórios (DCTF e Declaração de Imposto de Renda), que, recibos, naquilo que afeta direitos de terceiros, é uma mera declaração entre as partes, cujo enunciado não exime o interessado de provar, conforme o parágrafo único do art. 219 do Código Civil - CC, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

Com essas colocações, a situação se resume na falta de prova a respaldar as despesas médicas declaradas em recibos e lançadas na Declaração de Imposto de Renda.

Vale dizer que somente tem direito a deduções na base de incidência do imposto de renda aquele que provar, quando solicitado (Termo de Intimação de fls. 25/26), que despendeu recursos financeiros para tratamento de sua saúde e/ou de seus dependentes.

Vejamos o que fala o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

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). (g.n.).

Vê-se, pois, que se respeitou o patrimônio do contribuinte quando o que se buscou foi a sua real disponibilidade econômica (artigo 2º do RIR/99) dentro daquilo que é comprovado e legítimo como dedutível da base de cálculo do imposto de renda.

Quanto ao contribuinte da relação tributária ser o profissional de saúde e não o Sr. ROGÉRIO LEÃO DE VASCONCELOS, ora autuado, não há engano maior, já que foi apurada a disponibilidade econômica deste, que corresponde a seus rendimentos tributáveis deduzidas as suas despesas, quando legais para fins de dedução e comprovadas.

São, pois, duas situações distintas, uma quando se tributa a disponibilidade econômica da pessoa tomadora de serviços médicos, e outra quando se tributa os rendimentos do profissional, quando, então, suas despesas dedutíveis também são verificadas.

O fato gerador do imposto, em trato, não é a disponibilidade econômica do prestador de serviços médicos, mas sim do tomador, que é o contribuinte do imposto de renda, considerando seus rendimentos e as suas deduções legais com aqueles serviços médicos.

Portanto, como não estamos tributando a disponibilidade econômica do prestador de serviços médicos, não se fala em responsabilizar o autuado (inciso II

do artigo 121 do CTN), mas se fala em autuar o contribuinte (inciso I do mesmo artigo 121).

Por fim, aplicou-se a SELIC em conformidade com a Lei 9.430, de 1996, não podendo a administração, face ao contido no parágrafo único do art. 142 do CTN, e no contido no art. 26-A do Decreto 70.235, de 1972, deixar de aplicá-la.

Do exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA DA IMPUGNAÇÃO com o CRÉDITO TRIBUTÁRIO MANTIDO.

Cientificado da decisão de primeira instância em 28/03/2012, o sujeito passivo interpôs, em 23/04/2012, Recurso Voluntário, fl. 53, sustentando, em apertada síntese, que cabe à autoridade fiscal comprovar que os documentos apresentados não são válidos ou a ocorrência da infração tributária, e que os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Honório Albuquerque de Brito - Relator

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

Dedução de despesas médicas

A matéria que sobe ao CARF para julgamento cinge-se à dedução das despesas supostamente havidas com o profissional dentista Benjamin Gonçalves Leite, no valor total de R\$ 14.403,00, glosadas pela Fiscalização da Receita Federal por falta de comprovação do efetivo pagamento.

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.

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).

Uma vez que não foi apresentada a comprovação exigida, devem ser mantidas as glosas das deduções das despesas médicas.

CONCLUSÃO:

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

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito