



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13643.720260/2011-42
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-005.632 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 22 de março de 2023
Recorrente ROBERTO BAIÃO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para restabelecer as deduções das despesas médicas com o profissional Euro Luiz Elerati, no valor de R\$ 6.250,00.

(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).

Relatório

A seguir transcreve-se o relatório do acórdão nº **12-75.325** da 18ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ (fls. 112 e segs.).

“Em procedimento de revisão interna de declaração de rendimentos correspondente ao ano calendário de 2009, foi lavrada a notificação de lançamento de fls. 23 a 28, em que foram apuradas as infrações de:

*Dedução Indevida com Dependentes no valor de R\$ 1.730,40 (fl. 24);

*Dedução Indevida com Despesa de Instrução no valor de R\$ 2.708,94(fl. 25); e,

*Dedução Indevida de Despesas Médicas no valor de R\$ 30.627,83 (fl. 26 e 27) por falta de apresentação do comprovante da UNIMED de R\$ 2.427,83 e por não

comprovar a efetividade dos pagamentos ao cirurgião dentista Euro Luiz Elerati – CPF nº 464.040.314-34 no valor de R\$ 28.200,00.

Em consequência, foi apurado o crédito tributário total de R\$ 4.709,47 mais os devidos acréscimos legais (fl. 23).

A descrição dos fatos e o enquadramento legal constam na notificação em pauta.

Após a ciência em 26.07.2011 (AR de fl. 31) da notificação de lançamento, o contribuinte apresentou em 25/08/2011 a impugnação parcial de fl. 02, questionando somente a exigência da autoridade lançadora no que tange à comprovação da efetividade dos pagamentos no valor de R\$ 28.200,00 ao cirurgião dentista Euro Luiz Elerati – CPF nº 464.040.314-34. “

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

“O Contribuinte não contesta a Dedução Indevida com Dependentes no valor de R\$ 1.730,40 (fl. 24), a Dedução Indevida com despesa de Instrução no valor de R\$ 2.708,94 (fls. 26 e 27) e parte da infração de dedução indevida de despesas médicas da UNIMED no valor de R\$ 2.427,83 (fl. 26).

Sendo assim, nos termos do art. 17, caput, do Decreto nº 70.235, a seguir transcrito, considero incontroverso o assunto.

“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.” (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)”

Da Dedução Indevida de Despesas Médicas

O tema da dedução tributária dos gastos incorridos com despesas médicas é tratado pelo art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, *in verbis*:

(...)

O contribuinte à fl. 2, contesta tão somente a glosa da autoridade lançadora no que tange à comprovação da efetividade dos pagamentos efetuados ao cirurgião dentista Euro Luiz Elerati – CPF nº 464.040.314-34 em conformidade com os recibos anexados às fls. 41 a 50.

Para comprovar a efetividade dos pagamentos, o Interessado anexa cópias da microfilmagem dos cheques de fls. 3 a 9, juntamente com as cópias dos extratos bancários de fls. 69, 71, 74, 76, 78 e 80.

Entretanto, os valores constante dos cheques apresentados são diferentes dos valores constantes nos recibos de fls. 41 a 50, não atendendo assim a exigência da fiscalização.

Ressalte-se, que o cheque nº 854709 no valor de R\$ 1.550,00 datado de 17.12.2008, não faz parte da presente lide por ser de ano calendário anterior.

Sendo assim, restou sem atendimento a exigência da fiscalização no que tange à comprovação da efetividade dos pagamentos.

Nesse ponto, cumpre esclarecer ao contribuinte que havendo questionamento da autoridade fiscal, torna-se necessária a comprovação da efetiva prestação do serviço e do pagamento/desembolso correspondente, não bastando, para utilizar as deduções com despesas odontológicas, a apresentação de simples recibos ou declarações. A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o impugnante a obrigação de comprovar e justificar as deduções, o que significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

A jurisprudência administrativa é firme neste sentido, como se verifica dos julgados a seguir, que corroboram este entendimento:

(...)

Assim, é necessário que os documentos comprobatórios das despesas odontológicas, além de demonstrarem detalhadamente qual o paciente que recebeu o tratamento

dentário e a descrição dos serviços prestados, para que seja possível identificar se estão enquadrados naqueles previstos no citado artigo 8º, deverão também comprovar o efetivo desembolso pelo próprio, para que se verifique se o pagamento ocorreu dentro do mês e do ano-calendário correspondente.

No mais, é regra geral no Direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caberá a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para o impugnante a obrigação de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, sofre as conseqüências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Nesse contexto, verificando-se que as deduções não estão muito claras, cabe ao fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 11, § 4º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943.

A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, não bastando a disponibilidade de simples recibos ou até mesmo declaração do profissional que teria supostamente prestado os serviços. As deduções submetem-se a duas condições objetivas: efetividade da prestação do serviço e onerosidade. A ausência de um desses requisitos impede a fruição do benefício fiscal.

Nesse sentido, cabe esclarecer que os recibos, porquanto manifestações unilaterais, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos, sejam pagamentos, sejam os serviços. Quando muito, podem instrumentalizar uma discussão de direito entre as partes, circunscrita a essa relação privada, não tendo eficácia plena perante terceiros, mormente a Fazenda Pública e, ainda mais, quando se pretende, como no caso, modificar a base de cálculo de tributo.

Por pertinente, vale observar que o Código Civil quando estabelece os requisitos básicos, por exemplo, para que um documento seja considerado prova de quitação, o faz tendo em vista a oposição deste documento em relação aos seus signatários, não em relação à Administração Pública. Aliás, a presunção de veracidade, como estatui o art. 219 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), opera-se somente em relação aos participantes do ato:

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

A presunção de veracidade não alcança terceiros, entre os quais o sujeito ativo da obrigação tributária, que mantém uma relação jurídica distinta e completamente independente daquela entre os signatários.

Repise-se que a apresentação dos extratos bancários do ano calendário de 2009 nos quais constam que os cheques foram pagos, não é prova suficiente para demonstrar que os valores foram efetivamente pagos ao profissional, uma vez que diferem do valor discriminado no recibo.

Por outro lado, o contribuinte trouxe à colação a mesma documentação apresentada em resposta ao Termo de Intimação, que resultou na exigência apontada pela fiscalização.

O contribuinte poderia ter anexado uma planilha adicional, informando de forma clara os gastos efetuados durante o ano calendário, uma vez que a autoridade fiscal considerou insuficiente as cópias dos extratos bancários.

Caberia trazer aos autos, declarações ou relatórios, emitidos pelo profissional – Euro Luiz Elerati – CPF nº 464040314-34, com a descrição do tratamento realizado à época, conforme a natureza do serviço laudos radiográficos receituários fichas de cliente

exames, enfim, quaisquer provas que permitam inferir pela efetividade da prestação dos serviços ou pelas motivações das quais decorreram.

Dessa forma, não houve o atendimento à legislação que rege a matéria após a análise dos recibos apresentados, cabendo manter o feito fiscal.

Esclareça-se que a impugnação deve ser instruída com os elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa, a simples alegação desacompanhada dos meios de prova que a justifiquem não é eficaz.

Observa-se o disposto no Decreto nº 70.235, de 1972 em seus arts. 15, 16, III (redação do art. 1º da Lei nº 8.748, 09 de dezembro de 1993) e § 4º, com a redação do art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997:

“Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e provas que possuir;

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo-se o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.”(Grifos acrescidos)

Destarte, com base em todo o exposto supra, voto pela **IMPROCEDÊNCIA DA IMPUGNAÇÃO** mantendo-se o crédito tributário lançado.”

Cientificado da decisão de primeira instância em 11/05/2015, o sujeito passivo interpôs, em 09/06/2015, Recurso Voluntário, fl. 124, sustentando, em apertada síntese, que as despesas médicas foram efetivamente pagas, conforme documentos juntados aos autos

É o relatório.

Voto

Honório Albuquerque de Brito - Relator

Dispõe o art. 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.

Em seu Recurso Voluntário o contribuinte trás documentos com os quais pretende comprovar as despesas com a **Unimed**, as quais foram glosadas para fins de dedução. Ocorre que, em sede de impugnação, esses argumentos não foram suscitados e sendo assim a matéria foi considerada preclusa e então não avaliada pela turma julgadora da instância de piso. Desta forma, não há como a matéria ser agora apreciada por esta turma do CARF, sob pena de supressão de instância.

Com relação aos supostos pagamentos feitos ao cirurgião-dentista **Euro Luiz Elerati**, o recorrente faz juntar aos autos diversos elementos que descrevem o tratamento realizado, bem como acrescenta cópias de cheques microfilmados, com os quais teria pago as despesas. Entretanto, dos cheques apresentados, somente os de nº 854711, no valor de R\$

1.550,00 e 854972, no valor de R\$ 4.700,00 foram emitidos nominalmente ao profissional. Nos demais cheques constam nomes de outros beneficiários (terceiros), e o de nº 854709, apesar de ter sido emitido para o dentista, foi pago no ano anterior aos fatos fiscalizados.

Assim sendo, entendo que devem ser parcialmente restabelecidas as deduções das despesas com profissional **Euro Luiz Elerati, no valor de R\$ 6.250,00.**

CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, conforme acima descrito, para restabelecer as deduções das despesas médicas com o profissional Euro Luiz Elerati, no valor de R\$ 6.250,00.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito