



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13748.000382/2010-60
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-003.797 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 27 de outubro de 2021
Recorrente CARLOS EDUARDO ALVES ESTEVES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2009

ARTIGO 24 DA LEI Nº 11.457/2007. INOBSERVÂNCIA DO PRAZO DE 360 DIAS. NORMA PROGRAMÁTICA. NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA.

A norma que dispõe pela obrigatoriedade de que a decisão administrativa deve ser proferida no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias apresenta natureza jurídica programática e não estabelece qualquer tipo de sanção nas hipóteses em que o prazo ali previsto é supostamente descumprimento por parte da autoridade administrativa.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO. OCORRÊNCIA.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente e/ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO. RECIBOS. DECLARAÇÕES. REQUISITOS LEGAIS ATENDIDOS.

Os recibos, declarações e outros documentos equivalentes que são fornecidos por profissionais de saúde e que atendam aos requisitos previstos na legislação de regência podem ser considerados como documentos hábeis e idôneos para fins de comprovação de deduções realizadas a título de despesas médicas.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA RETENÇÃO.

O imposto retido na fonte poderá ser deduzido da base de cálculo do imposto a ser apurado na declaração de ajuste anual apenas nas hipóteses em que o contribuinte comprova a efetiva retenção realizada em seu nome pela fonte pagadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso apenas para reestabelecer a dedutibilidade das despesas médicas.

(documento assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Savio Salomao de Almeida Nobrega - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Wilderson Botto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de impugnação ao crédito tributário relativo a Imposto de Renda Pessoa Física - Suplementar formalizado através *Notificação de Lançamento* (fl. 13), em face do sujeito passivo acima identificado, emitido na data de 17/05/2010, no montante de R\$ 15.049,54, por intermédio de *Revisão de Declaração de IRPF* referente ao exercício 2009.

A partir das informações registradas nos sistemas da Receita Federal do Brasil em comparação com a Declaração prestada, foram constatados dados tributários que exigiram esclarecimentos mediante a intimação pela autoridade fiscal para apresentação de justificativa e documentos.

Do confronto dos esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo com as informações registradas nos sistemas da Receita Federal do Brasil, foi efetuado o lançamento dos fatos geradores conforme o relatório Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 15-18):

- Omissão de Rendimentos de Aluguéis ou Royalties Recebidos de Pessoas Jurídicas informados em DIRF. Rendimentos de R\$ 5.565,36 e IRRF de R\$ 933,43.

- Compensação Indevida de Imposto de Renda Retido na Fonte no valor de R\$ 1.050,47.

- Dedução Indevida de Despesas Médicas no montante de R\$ 23.804,00.

Houve aperfeiçoamento do presente lançamento mediante a cientificação do sujeito passivo, realizada *via AR* em 31/05/2010 (fl. 76).

Na sequência, o sujeito passivo apresentou a impugnação, recepcionada em 30/06/2010 (fl. 02-09), com a juntada de documentos comprobatórios e alegação cujos pontos relevantes para apreciação do litígio são os seguintes:

1) Quanto à primeira, penitencia-se o Impugnante, porquanto não se julgava obrigado a declarar valor não recebido diretamente. Trata-se de rateio entre os condôminos de importância oriunda de locação de espaço comum.

2) Quanto à segunda, disparidade de critérios entre a fonte pagadora e o contribuinte no lançamento dos valores pagos/recebidos, redundaram em parte da diferença apontada. Com efeito, a empresa Gealta Comércio Varejista do Vestuário Ltda. apresentou a DIRF utilizando-se do regime de competência, ou seja, indicou os alugueis pagos e/ou creditados de janeiro de 2008 a dezembro de 2008.

3) Por fatos alheios a sua vontade, não adicionou o aluguel de dezembro de 2007, recebido em janeiro de 2008, razão pela qual houve a omissão no importe de R\$ 4.800,00 (quatro mil e oitocentos reais). (Anexo 3, doc. I). Pleiteia o Impugnante, portanto, o cancelamento de parte desta exação. Em consequência do acima exposto, deverá também ser compensado o valor de R\$ 771,18 e não R\$ 933,43, como Imposto de Renda na Fonte sobre o rendimento omitido.

4) Inicialmente cumpre esclarecer que o Impugnante é portador de necessidade especial desde 1992 (uso de cadeira de rodas).

5) Normalmente os recibos médicos são emitidos em favor do próprio beneficiário do tratamento. Apenas quando o paciente não é o responsável pelo pagamento emite-se o recibo em nome de quem efetuou o desembolso, mencionando-se no corpo do recibo o beneficiário do tratamento. (Via de regra um dependente). A verdade é que a formalidade questionada é vício sanável e incapaz, por si só, de invalidar os pagamentos efetuados. Assim, não pode a digna autoridade fiscal glosar a respectiva despesa simplesmente sob a alegação de serem imprestáveis os recibos porque não revestidos dessa formalidade (quem se submeteu ao tratamento).

6) Quanto a compensação de imposto de renda retido, em relação à primeira, houve equívoco e deve ser glosado o valor de R\$ 45,75.

7) Pelo motivo explanado no tópico relativo a omissão de rendimentos, houve o equívoco da fonte pagadora quanto a regime de caixa, e o valor correto é R\$ 10.663,80, conforme cópias dos comprovantes (DARF) fornecidas pela fonte pagadora.

8) O correspondente crédito tributário foi calculado, consoante as considerações e critérios expostos anteriormente (Demonstrativo – fl 08), e foi procedido o recolhimento do imposto no valor de R\$ 642,79 (DARF - fl. 75).

Por fim, o impugnante solicitou a improcedência do Lançamento e o cancelamento do Débito Fiscal.

Em Acórdão de fls. 106/117, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande – MS entendeu por julgar a impugnação parcialmente procedente, reestabelecendo, portanto, a dedutibilidade das despesas médicas no montante de R\$ 10.890,72. Ao final, o referido acórdão restou ementado nos seguintes termos:

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

Exercício: 2009

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

DESPESAS MÉDICAS

A dedução das despesas médicas deve ser efetuada mediante documentação hábil e idônea, acompanhada de elementos adicionais para a comprovação da efetividade da prestação dos serviços e do pagamento.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS

Deve ser mantido o lançamento por omissão de rendimentos quando os documentos apresentados são insuficientes para contrapor-se às informações prestadas em DIRF pela fonte pagadora.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

Na ausência de prova contrária às informações prestadas em Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF, estas presumem-se verdadeiras.

MATÉRIA ADMITIDA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM OU SEM VÍNCULO

Considera-se admitida, a matéria reconhecida pelo sujeito passivo com preclusão administrativa de contestação do crédito tributário correspondente.

Cientificado da decisão de primeira instância, inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, alegando, em apertada síntese, os argumentos deduzidos na impugnação.

É o relatório.

Voto

De início, registre-se que o contribuinte foi intimado do resultado da decisão de 1ª instância em 10/04/2012 (fls. 121) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 121/131, protocolado tempestivamente em 08/05/2012.

Considerando que o recurso foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo.

Antes analisarmos as alegações formuladas, destaque-se que a omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas jurídicas tal qual discriminada na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 15 foi confessada pelo contribuinte e, portanto, acabou sendo considerada pela autoridade julgadora de 1ª instância como matéria não impugnada, podendo-se destacar, ainda, que o correspondente crédito foi recolhido pelo contribuinte nos termos do artigo 21, § 1º do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, o objeto do litígio diz respeito às deduções indevidas de despesas médicas relativas aos profissionais Luzia Joseline Ferreira de Carvalho, Rita de Cassia Machado e Julio Cezar Krygler e, ainda, à compensação indevida de imposto de renda retido na fonte

relativa a Arteiro Agropecuária Ltda, já que a glosa referente ao Colégio Chapeuzinho Vermelho no valor de R\$ 36,88 foi admitida, por equívoco, pelo próprio recorrente, conforme restou apontado pela autoridade julgadora de 1ª instância às fls. 112 do acórdão recorrido.

Passemos, então, ao exame das alegações tais quais lançadas no recurso.

Da alegação preliminar de nulidade por desobediência ao artigo 24 da Lei nº 11.457/2007

O recorrente alega que apresentou impugnação em 30/06/2010, sendo que a decisão da autoridade julgadora de 1ª instância foi proferida em 14/03/2012, de modo que, tendo ocorrido violação ao artigo 24 da Lei nº 11/457/2007, não há possibilidade de se prosseguir com a cobrança do débito fiscal.

De início, registre-se que o problema que os contribuintes enfrentam no que diz respeito à duração razoável dos seus processos administrativos fiscais não é de hoje, como também não é de hoje que o legislador tenta fixar prazos para que tais processos sejam julgados em tempo razoável e estabelecer sanções para o seu descumprimento.

E ainda que nosso ordenamento jurídico tenha sempre nos dado referências claras de que as autoridades administrativas devem conceder respostas rápidas e satisfatórias às necessidades sociais e aos respectivos pleitos dos contribuintes, decerto que apenas com o advento da Emenda Constitucional nº 45 de 8 de dezembro de 2004 que a duração a razoável do processo, judicial ou administrativo, acabou sendo proclamada como garantia constitucional, nos termos do artigo 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal¹.

Nesse contexto, note-se que ao instituir a Receita Federal do Brasil por meio da Lei nº 11.457 de 16 de março de 2007, o legislador também acabou dispondo sobre o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias para que a autoridade administrativa profira decisão no âmbito do processo administrativo federal. Confira-se:

“Lei nº 11.457/2007

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.”

A título de informação, registre-se que o referido artigo em sua redação original era composto de dois parágrafos os quais foram vetados pelo então Presidente da República. Enquanto o primeiro parágrafo admitia a prorrogação justificada do prazo pelo período máximo de 180 dias, o segundo previa a interrupção do prazo por até 120 dias quando a realização de diligências se mostrasse necessária, as quais, aliás, também deveriam ser executadas no prazo máximo de 120 dias, sob pena de que seus resultados fossem presumidos em favor do contribuinte.

O fato é que jamais existiu sanção explícita para o descumprimento do prazo de 360 dias previsto no artigo 24 da Lei nº 11.457/2007. Inclusive, a sanção que era prevista no

¹ Cf. Constituição Federal de 1988. Art. 5º (omissis). LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

parágrafo 2º aplicar-se-ia apenas aos casos de não cumprimento do prazo de diligência, o que significa dizer, portanto, que um processo administrativo pode demorar, em tese, tantos anos sem que seja julgado em primeira instância sem que haja expressamente a aplicação de qualquer sanção.

A falta de uma clara consequência jurídica para a passagem *in albis* do prazo previsto no artigo 24 da Lei nº 11.457/07 tem gerado um amplo espectro de manifestações doutrinárias sobre os efeitos da norma. Pode-se dizer que existem basicamente duas correntes doutrinárias diametralmente opostas: de um lado, há aqueles que atribuem máxima eficácia à norma – e, aí, a norma acaba estabelecendo ou um prazo de prescrição ou um prazo decadencial – e, de outro lado, encontram-se aqueles que praticamente lhe negam quaisquer efeitos práticos.

Entre os que defendem a máxima eficácia da norma, Eduardo Domingos Bottallo² dispõe a respeito da perda do direito de a fazenda arrecadar o crédito tributário em decorrência da ocorrência da prescrição intercorrente. Após discorrer sobre os efeitos da utilidade potencial ou eficácia mínima da regra contida no artigo 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal, o referido autor conclui o seguinte:

“Aos efeitos retro-apontados e com base em idênticos fundamentos, é perfeitamente possível acrescentar a ocorrência da prescrição intercorrente no processo administrativo.

É que a injustificada inobservância, nesta espécie de processo, da garantia da *duração razoável*, não pode deixar de gerar consequência para o Estado, a quem cabe assegurar o seu andamento. Tal consequência há de traduzir-se na perda do direito de arrecadar o crédito.”

Ao ser indagado sobre a possibilidade de a previsão constante do artigo 24 da Lei nº 11.457/2007 poder ser considerada como uma previsão normativa específica que cuida do prazo de extinção do crédito tributário no curso do processo administrativo, Hugo de Brito Machado³ dispõe tratar-se de um prazo decadencial para que haja a confirmação do lançamento impugnando. Confira-se:

“(…) o problema de preservação da segurança jurídica, evitando-se que permaneça em aberto, indefinidamente, o prazo para a conclusão dos atos da Fazenda Pública, necessários à solução definitiva das pendências suscitadas com a sua pretensão de haver determinado valor a título de crédito tributário, era um problema a ser resolvido pelo legislador, com a fixação de um prazo para a conclusão definitiva do lançamento, entendido como acerto definitivo, pela Fazenda Pública, de sua relação com o contribuinte.

Tal prazo foi agora estabelecido. Não propriamente um prazo para a conclusão do procedimento, mas um prazo para a prática dos atos decisórios, o que, aliás, constitui solução bem mais adequada do que o estabelecimento de um prazo para a conclusão do processo administrativo de lançamento, pois os casos são diferentes e não seria razoável exigir-se fossem concluídos em prazo igual. Seja como for, é indiscutível que a norma do art. 24 da Lei nº 11.457/07 consubstancia prazo para o exercício do direito de fazer o lançamento definitivo, vale dizer, o direito de a Fazenda Pública fazer o acerto de

² BOTTALO, Eduardo Domingos. “Notas sobre a Aplicação do Princípio da Duração Razoável ao Processo Administrativo Tributário”. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 12º volume. São Paulo: Dialética, 2008, p. 59.

³ MACHADO, Hugo de Brito. Decadência do direito de constituir o crédito tributário em face da inocorrência de decisão tempestiva da autoridade administrativa. Revista Dialética de Direito Tributário n. 163. São Paulo: Dialética, abr. 2009, p. 60/63.

sua relação tributária com o contribuinte, para que possa deste exigir o crédito respectivo.

Cuida-se, portanto, de prazo de decadência.

[...]

1º) Consoante a jurisprudência fixada pelo Supremo Tribunal Federal, não existe prazo para a conclusão do processo administrativo fiscal de determinação e exigência do crédito tributário, cumprindo ao legislador a tarefa de remover essa causa de insegurança na relação jurídica tributária.

2º) A fórmula adotada pelo legislador, com a norma estabelecida no art. 24, da Lei nº 11.457/07, é bem mais adequada do que seria a fixação de um prazo único para a conclusão do procedimento administrativo tributário.

3º) As decisões proferidas no processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário são manifestações da Fazenda Pública no exercício do seu poder dever ou do seu direito potestativo de constituir o crédito tributário.

4º) O prazo fixado no art. 24, da Lei nº 11.457/07, portanto, é típico prazo de decadência, cuja ultrapassagem acarreta a extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.”

Não há dúvidas de que as opiniões merecem o máximo de respeito, mas note-se que se é certo que a Constituição Federal garante a razoável duração do processo administrativo, de acordo com o artigo 5º, inciso LXXVIII, também é certo que a Constituição também determina que caberá à Lei Complementar estabelecer normas gerais sobre os institutos da prescrição e decadência tributários, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea “b”.

É bem verdade que o Código Tributário apenas prevê a prescrição no que diz com a ação de cobrança relativa a um crédito definitivamente constituído⁴, sendo que se o crédito tributário que é objeto de processo administrativo tributário é visto como um crédito que ainda não foi constituído definitivamente, não se pode cogitar da ocorrência da prescrição antes que seja proferida decisão administrativa definitiva nos termos do artigo 42 do Decreto nº. 70.235/72⁵. Aliás, a decisão administrativa definitiva é condição *sine qua non* para que o próprio prazo prescricional comece a fluir.

Outrossim, poder-se-ia afirmar categoricamente que como o Código Tributário Nacional também não estabelece qualquer prazo para que o processo administrativo seja concluído, a Lei ordinária nº 11.457/07 não poderia estabelecer nova hipótese de decadência tributária para além daquelas que já se encontram dispostas no próprio CTN, que, a rigor, enquanto hipóteses de extinção do crédito tributário também reivindicam a edição de Lei Complementar, conforme prescreve o próprio artigo 146, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal.

Dando continuidade ao raciocínio exposto, registre-se que a segunda corrente doutrinária entende que o artigo 24 da Lei nº 11.457/07 é dotado de mínima eficácia e,

⁴ Cf. Lei n. 5.172/66. Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

⁵ Cf. Decreto n. 70.235/72. Art. 42. São definitivas as decisões: I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto; II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição; III - de instância especial. Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

por isso mesmo, acaba dependendo de regulamentação para que venha a surtir algum efeito prático. É nesse contexto que se manifesta Sérgio André Rocha⁶ ao dispor que

“(…) a Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, que criou a “Super Receita”, estabeleceu em seu artigo 24 que “é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”. Todavia, a referida Lei não estabeleceu quaisquer sanções para o caso do descumprimento do prazo.

Como se sabe, tais prazos são denominados *impróprios*, já que são prazos em relação aos quais não se opera a preclusão temporal.

O mais importante, portanto, não é a previsão dos prazos em si, mas sim a determinação da consequência pelo seu descumprimento.

[...]

Vê-se, portanto, que a regra contida no novel artigo 24 da Lei nº 11.457/07, que criou a “Super Receita”, não é por si só bastante para a garantia de um processo administrativo fiscal com uma duração razoável, sendo necessário que se regulamentem as consequências do descumprimento do prazo de 360 dias lá previsto para que seja proferida a decisão administrativa.” (grifei).

Tecidas essas linhas iniciais, destaque-se que este Tribunal tem se manifestando no sentido de que a norma constante do artigo 24 da Lei nº 11.457/2007 é meramente programática e não estabelece qualquer tipo de sanção nas hipóteses em que o prazo ali previsto é supostamente descumprimento por parte da autoridade administrativa, conforme se pode verificar das ementas transcritas abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2005

[...]

NORMA DO ART. 24 DA LEI Nº 11.457/2007. NORMA PROGRAMÁTICA.

A norma citada (É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte) é meramente programática, não havendo cominação de qualquer sanção em decorrência de seu descumprimento.

[...]

(Processo nº 13748.001953/2008-69. Acórdão nº 2801-002.981. Conselheiro(a) Relator(a) Tânia Mara Paschoalin. Sessão de 16.04.2013. Publicado em 29.04.2013).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário:2006

[...]

⁶ ROCHA, Sérgio André. Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal. Revista Dialética de Direito Tributário n. 142. São Paulo: Dialética, jul. 2007, p. 77-80.

ARTIGO 24 DA LEI Nº 11.457, DE 2007. NÃO OBSERVÂNCIA DO PRAZO DE 360 DIAS. PRESUNÇÃO DE DECISÃO FAVORÁVEL À CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE.

O conteúdo do dispositivo é programático, não fixando o artigo 24 da Lei nº 11.457, de 2007, quais seriam as consequências objetivas de sua inobservância. Assim, não impõe à Administração Pública a perda de seu poder-dever de julgar processos administrativos no caso de escoado o prazo impróprio trazido no referido dispositivo.

(Processo nº 15563.000030/2010-06. Acórdão nº 2202-004.143. Conselheiro Relator Dilson Jatahy Fonsenca Neto. Sessão de 13.09.2017. Publicado em 26.09.2017).”
(grifei).

Toda essa linha argumentativa nos leva a concluir que a decisão administrativa proferida em inobservância ao prazo estabelecido no artigo 24 da Lei nº 11.457/2007 não enseja qualquer nulidade ou impossibilidade de cobrança do crédito tributário discutido.

Com base em tais fundamentos, entendo por rejeitar a preliminar tal qual formulada com base no artigo 24 da Lei nº 11.457/2007.

Das despesas médicas

O recorrente aduz que a autoridade lançadora não teria aceitado os recibos porque não houve a identificação do usuário dos serviços prestados, sendo certo que esse foi o único fundamento da glosa das deduções de despesas médicas.

Sustenta, ainda, que a autoridade julgadora de 1ª instância alterou e inovou os no que diz com os fundamentos da exação ao afirmar que *“os recibos apresentados não são suficientes para conferir verossimilhança à alegação do impugnante, visto que o valor elevado justifica a exigência da comprovação de documentos complementares quanto ao tratamento realizado e o efetivo dispêndio, que não foram cumpridas”*, de sorte que, com base nas provas documentais acostadas, a dedutibilidade das despesas médicas deve ser reestabelecida.

Registre-se, de plano, que a legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física dispõe que as despesas médicas podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto devido no ano-calendário, nos termos do que dispõem os artigos 8º da Lei nº 8.134/1990 e 8º, inciso II da Lei nº 9.250/1995, cuja redação foi replicada no artigo 80 do Decreto nº 3.000/99⁷. Confira-se:

“Lei nº 8.134/1990

Art. 8º Na declaração anual (art. 9º), poderão ser deduzidos:

I - os pagamentos feitos, no ano-base, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos;

Lei nº 9.250/1995

⁷ Confira-se que de acordo com o artigo 144 da Lei nº 5.172/66, “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”, o que significa dizer que os fatos aqui discutidos devem ser analisados sob as disposições normativas constantes do Decreto nº 3.000/99, o qual, hoje, encontra-se revogado.

CAPÍTULO III – DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

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:

[...]

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;

CAPÍTULO III - DEDUÇÃO NA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

Seção I - Despesas Médicas

Art.80.Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§1ºO disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, §2º):

I-aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II-restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III-limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas-CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica-CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;" (grifei).

A própria a Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, enquanto norma complementar, dispõe 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. Veja-se:

Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014

Art. 97. A dedução a título de despesas médicas limita-se a pagamentos especificados e comprovados mediante documento fiscal ou outra documentação hábil e idônea que contenha, no mínimo:

I - nome, endereço, número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou CNPJ do prestador do serviço;

II - a identificação do responsável pelo pagamento, bem como a do beneficiário caso seja pessoa diversa daquela;

III - data de sua emissão; e

IV - assinatura do prestador do serviço.

§ 1º Fica dispensado o disposto no inciso IV do caput na hipótese de emissão de documento fiscal.

[...]

§ 4º A ausência de endereço em recibo médico é razão para ensejar a não aceitação desse documento como meio de prova de despesa médica, porém não impede que outras provas sejam utilizadas, a exemplo da consulta aos sistemas informatizados da RFB.(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1756, de 31 de outubro de 2017).” (grifei).

De todo modo, note-se que a dedutibilidade das despesas médicas dependerá da análise das circunstâncias fático-jurídicas e dos elementos probatórios que compõe o caso concreto.

A título de informação, observe-se, ainda, que, recentemente, este Tribunal editou a Súmula nº 180, vigente desde 16/08/2021, que dispõe que a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais. Confira-se:

“Súmula CARE nº 180

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

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

Portanto, apenas nos casos em que a autoridade fiscalizadora entende por solicitar que as despesas médicas sejam comprovadas a partir da demonstração do efetivo pagamento – essa não é a hipótese dos autos – é que os recibos e declarações confeccionados pelos respectivos profissionais médicos não serão aceitos.

No caso concreto, é de se reconhecer que a glosa às deduções de despesas médicas foi realizada porque, segundo a autoridade lançadora, os recibos apresentados não identificavam o usuário dos serviços médicos prestados. E, de fato, esse foi o único motivo que teria ensejado a atuação de deduções indevidas de despesas médicas.

Nesse contexto, note-se que a autoridade julgadora de 1ª instância, por sua vez, acabou alterando a motivação do lançamento ao eleger a comprovação das despesas médicas por

meio de documentos complementares em relação aos serviços supostamente prestados por Luzia Joseline Ferreira de Carvalho, no montante de R\$ 7.694,00, Rita de Cassia Machado, no valor de R\$ 7.735,00, e Julio Cezar Krygler, na quantia de R\$ 7.465,00.

O que deve restar claro é que a legalidade das deduções de despesas médicas deve ser examinada com base nos motivos que ensejaram o lançamento e não de acordo com os elementos que foram erigidos pela autoridade julgadora de 1ª instância, os quais, aliás, sequer ensejaram a autuação nessa parte.

A propósito, veja-se que a Súmula CARF nº 180 apenas deve ser aplicada nas hipóteses em que a autoridade fiscalizadora entende que as despesas médicas devem ser comprovadas a partir da demonstração do efetivo pagamento, sendo que, do contrário, os recibos e declarações emitidos pelos profissionais médicos devem ser considerados como documentos hábeis e idôneos para fins de comprovação de despesas médicas, nos termos do artigo 8º, inciso II da Lei nº 9.250/1995, cuja redação foi replicada no artigo 80 do Decreto nº 3.000/99, e artigo 97 da Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014.

Acrescente-se, ainda, que, à luz do artigo 97, inciso II da referida Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014, a identificação do beneficiário dos serviços médicos apenas deve ser realizada nos casos em que é pessoa diversa daquela que efetua o pagamento. A regra geral aí é que haja a indicação da pessoa responsável pelo pagamento e apenas quando o beneficiário dos serviços é pessoa diversa daquele é que há a necessidade de indicação do real beneficiário, do que se conclui, portanto, que a indicação do beneficiário não é obrigatória em todos os casos.

De fato, note-se que a partir da análise dos recibos emitidos pelos profissionais Luzia Joseline Ferreira de Carvalho, no montante de R\$ 7.694,00 (fls. 44/48), Rita de Cassia Machado, no valor de R\$ 7.735,00 (fls. 49/61), e Julio Cezar Krygler, na quantia de R\$ 7.465,00 (fls. 62/66), é possível concluir que as sessões de fisioterapia e o tratamento odontológico apresentaram o próprio recorrente como beneficiário dos serviços médicos.

Com base em tais fundamentos, entendo por reestabelecer a dedutibilidade das despesas médicas referentes aos profissionais Luzia Joseline Ferreira de Carvalho, no montante de R\$ 7.694,00, Rita de Cassia Machado, no valor de R\$ 7.735,00, e Julio Cezar Krygler, na quantia de R\$ 7.465,00.

Da compensação indevida de imposto de renda retido na fonte

O recorrente alega, em resumo, que a autoridade julgadora de 1ª instância entendeu que não foi satisfatoriamente demonstrado o imposto de renda retido pleiteado, visto que os documentos apresentados não infirmaram os valores declarados em DIRF, que deveriam ser acatados como corretos, de modo que não concorda com essa linha de entendimento.

Pois bem. Note-se, de plano, que o recorrente entendeu por juntar aos autos os recibos confeccionados de próprio punho correspondentes aos valores do imposto de renda retido na fonte (fls. 140/151), sendo que nos termos do artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72, a prova documental deve ser apresentada quando do oferecimento da impugnação, a menos que (a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, (b) refira-se a fato ou a direito superveniente ou (iii) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Confira-se:

“Decreto nº 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito).”

O fato é que caso concreto não se enquadra em quaisquer das hipóteses acima, de modo que os documentos juntados às fls. 140/151 não devem ser analisados em virtude da ocorrência da preclusão no que diz com o momento da apresentação da prova, nos termos do que dispõe o artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72.

Fixadas essas premissas de natureza processual, observe-se, de logo, que o artigo 12, inciso V da Lei nº 9.250/95, combinado com o artigo 87, inciso IV e § 2º do Decreto nº 3.000/99 que, a rigor, deve ser aplicado ao caso concreto por força do artigo 144 da Lei nº 5.172/66⁸, dispõem que o imposto retido na fonte poderá ser deduzido da do imposto a ser apurado na declaração de ajuste nas hipóteses em que o contribuinte comprova que o imposto foi retido pela fonte pagadora. Confira-se:

“Lei nº 9.250/1995

Art. 12. Do imposto apurado na forma do artigo anterior, poderão ser deduzidos:

V - o imposto retido na fonte ou o pago.

Decreto nº 3.000/99

Art. 87. Do imposto apurado na forma do artigo anterior, poderão ser deduzidos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 12):

IV-o imposto retido na fonte ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo;

§2º O imposto retido na fonte somente poderá ser deduzido na declaração de rendimentos se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos, ressalvado o disposto nos arts. 7º, §1º e 2º, e 8º, §1º (Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 55).”

⁸ Cf. Lei nº 5.172/66. Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Note-se que o legislador foi claro ao dispor que o imposto retido na fonte poderá ser deduzido da base de cálculo do imposto a ser apurado na forma do artigo 86 do Decreto nº 3.000/99, o qual trata da apuração anual do imposto de renda devido na declaração de ajuste anual, apenas quando o imposto de renda na fonte é, de fato, retido, de modo que, no caso, caberá ao contribuinte comprovar a efetiva retenção realizada em seu nome pela fonte pagadora.

É nesse sentido que este Tribunal tem se manifestado, conforme se observa do precedente citado abaixo:

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

Ano-calendário: 2008

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE.
NÃO COMPROVAÇÃO

A compensação do imposto de renda retido na fonte deve ser lastreada por documentação que comprove a retenção.

(Processo nº 10783.722428/2011-61. Acórdão nº 2401-008.790. Sessão de 06/11/2020. Acórdão publicado em 16/12/2020).”

No caso concreto, registre-se que os documentos colacionados aos autos às fls. 28/34 não comprovam a efetiva retenção do imposto realizado pela fonte pagadora Arteiro Agropecuária Ltda no montante de R\$ 10.663,80 quando dos pagamentos dos aluguéis ao recorrente.

Aliás, observe-se que os valores indicados nos Darfs totalizam o montante de R\$ 8.636,62, sem contar que, ainda que se correspondam ao recolhimento de imposto de renda na fonte – o código 3208 – não apresentam relação direta com os rendimentos omitidos a título de aluguéis recebidos da referida empresa Arteiro Agropecuária Ltda. De todo modo, os Darfs apresentados não infirmam os valores declarados em DIRF, os quais, aliás, devem ser acatados como corretos.

Com base em tais, entendo pela manutenção a glosa à compensação de imposto de renda retido na fonte no valor de R\$ 1.013,59.

Conclusão

Por todas essas razões e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário para rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso apenas para reestabelecer a dedutibilidade das despesas médicas.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega

Fl. 15 do Acórdão n.º 2003-003.797 - 2ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 13748.000382/2010-60