



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13748.002004/2008-04
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-003.114 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 25 de março de 2021
Recorrente RONAN DE OLIVEIRA SANTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

IRPF. DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

A dedução das despesas 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 dentária são condicionadas a que os pagamentos sejam devidamente comprovados, com documentação hábil e idônea que atenda aos requisitos legais.

Afasta-se a glosa das despesas médicas que o contribuinte comprovou ter cumprido os requisitos exigidos para a dedutibilidade, mediante apresentação do comprovante de realização dos serviços revestido das formalidades legais.

PAF. DRJ. INOVAÇÃO NO JULGAMENTO. COMPROVAÇÃO DOS PAGAMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não se pode admitir que o julgamento de primeiro grau inove nos fundamentos para manutenção da autuação, exigindo-se a comprovação efetiva dos dispêndios quando não solicitada pela autoridade lançadora, sob pena de violação ao princípio da ampla defesa e do contraditório.

PAF. MATÉRIA DE PROVA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. DOCUMENTO IDÔNEO APRESENTADO EM FASE RECURSAL.

Sendo interesse substancial do Estado a justiça, é dever da autoridade utilizar-se de todas as provas e circunstâncias que tenha conhecimento, na busca da verdade material.

Admite-se documentação que pretenda comprovar direito subjetivo de que são titulares os contribuintes, quando em confronto com a ação do Estado, ainda que apresentada a destempo, devendo utilizar-se dessas provas, desde que reúnam condições para demonstrar a verdade real dos fatos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente), Ricardo Chiavegatto de Lima e Wilderson Botto.

Relatório

Autuação e Impugnação

Trata o presente processo de exigência de IRPF apurada no ano-calendário de 2005, exercício de 2006, no valor de R\$ 15.769,60, já incluído multa de ofício e juros de mora, em razão da dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 28.000,00, conforme se depreende da notificação de lançamento constante dos autos, importando na apuração do imposto suplementar no valor R\$ 7.700,00 (fls. 6/10).

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância - Acórdão nº 04-23.260, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande - DRJ/CGE (fls. 33/42):

Trata o presente processo de notificação de lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Física, de fls. 05-07, em face do sujeito passivo acima identificado, referente ao exercício 2006, ano-calendário 2005, com ciência em 03/11/2008 (fl. 27), sendo constituído crédito tributário no valor de R\$ 15.769,60, composto das seguintes parcelas:

Demonstrativo do Crédito Tributário	Cód. DARF	Valores em Reais (R\$)
IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA-SUPLEMENTAR (Sujeito a Multa de Ofício)	2904	7.700,00
MULTA DE OFÍCIO -(Passível de Redução)		5.775,00
JUROS DE MORA - (Calculados até 31/10/2008)		2.294,60
IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA (Sujeito a Multa de Mora)	211	0,00
MULTA DE MORA - (Não Passível de Redução)		0,00
JUROS DE MORA - (Calculados até 31/10/2008)		0,00
Valor do Crédito Tributário Apurado		15.769,60

Conforme a DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL (fl. 06) foi lançado de ofício o presente crédito tributário, em decorrência das seguintes constatações no decorrer da ação fiscal:

Dedução Indevida de Despesas Médicas. Glosa do valor- de R\$ 28.000,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução.

COMPLEMENTAÇÃO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS

Somente foi considerado o valor de R\$ 365,14 da Assoc. C. de Santa Catarina, **os outros não estão revestidos das formalidades legais e recibos de não dependente.**

IMPUGNAÇÃO

Foi apresentada impugnação (fl. 01-03), em 18/11/2008 através da qual o sujeito passivo, após qualificar-se, e resumir os fatos, apresentou sua defesa cujos pontos relevantes para a solução do litígio são:

- Possui todos os comprovantes de pagamentos aos profissionais.

- Em nenhum momento teve a oportunidade de apresentá-los.
- Em nenhum momento lhe foi garantido a ampla defesa e o contraditório.
- Houve glosa de deduções indevidas, de forma arbitrária, prejudicando-o consideravelmente.
- A dedução glosada não é exagerada, além de ser plenamente cabível, podendo ser devidamente comprovada, para tanto é preciso oportunidade de apresentação dos documentos.

PEDIDO

O sujeito passivo requer lhe seja concedido a oportunidade de defesa, e o cancelamento da glosa, cancelando-se o débito fiscal.

Acórdão de Primeira Instância

Ao apreciar o feito, a DRJ/CGE, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo-se incólume o crédito tributário lançado.

Recurso Voluntário

Cientificado da decisão, em 17/03/2011 (fls. 46), o contribuinte, em 15/04/2011, recurso voluntário (fls. 47/51), detalhando, em brevíssima síntese, os tratamentos médicos realizados por ele e seus dependentes, e registrando que, além dos recibos e declarações ora apresentados, está buscando junto aos profissionais contratados, os pareceres médicos da época dos fatos a fim de ratificar todos os fatos aduzidos na peça recursal.

Requer, ao final, seja anulado o presente feito, com o consequente arquivamento dos autos. Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 52/62.

Em 20/04/2011, peticiona requerendo a juntada de novos documentos em complemento aos trazidos com a peça recursal (fls. 63/74).

Processo distribuído para julgamento em Turma Extraordinária, tendo sido observadas as disposições do art. 23-B, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/15, e suas alterações.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Wilderson Botto - Relator.

Admissibilidade

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

Preliminares

Não foram alegadas questões preliminares no presente recurso.

Mérito

Da glosa da dedução das despesas médicas declaradas:

Insurge-se, a Recorrente, contra a decisão proferida pela DRJ/SP2, que manteve a glosa das despesas médicas realizadas com os profissionais Evanise da Fonseca Silveira Converso (R\$ 6.000,00), Rosângela D A Clemente (R\$ 3.000,00), José Jorge de Oliveira Elias (R\$ 3.000,00), Rita Ribeiro Nunes (R\$ 6.000,00) e Paulo Roberto Baptista Reis (R\$ 3.000,00), com especial destaque pela falta de comprovação efetiva dos dispêndios realizados, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do todo processado, ancorado nas razões recursais, no sentido do acatamento das aludidas despesas lançadas na DAA/2005.

Visando suprir o ônus que lhe competia, traz aos autos, dentre outros e em especial, **declarações** fornecidas pelos profissionais Rosângela D. A. Clemente, José Jorge de Oliveira Elias, Paulo Roberto Baptista dos Reis e Evanise da Fonseca Silveira Converso, atestando a realização dos serviços contratados e a quitação dos tratamentos realizados (fls. 59, 67/68, 74).

Inicialmente, vale salientar que a autoridade fiscal requereu as justificativas sobre as despesas médicas/odontológicas declaradas. Vale salientar, que o art. 73, caput e § 1º do RIR/99, por si só, autoriza expressamente ao Fisco, para formar sua convicção, solicitar documentos subsidiários aos recibos, para efeito de confirmá-los, com especial destaque para o efetivo cumprimento das formalidades legais.

Ademais, a própria lei estabelece a quem cabe provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-lei nº 5.844/43, por seu turno, reza que o sujeito passivo pode ser intimado a promover a devida justificação ou comprovação, imputando-lhe o ônus probatório. Mesmo que a norma possa parecer, ao menos em tese, discricionária, deixando ao sabor do Fisco a iniciativa, e este assim procede quando está albergado em indícios razoáveis de ocorrência de irregularidades nas deduções, **mesmo porque o ônus probatório implica trazer elementos que afastem eventuais dúvidas sobre o fato imputado.**

Não se pode olvidar que na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam ilidir a imputação das irregularidades suscitadas pela fiscalização, sobretudo quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento, ou mesmo questionado pela decisão recorrida, mesmo que as provas venham a ser apresentadas somente nessa seara recursal, ante a impossibilidade de tê-la produzido no momento oportuno, tudo lastreado no princípio da verdade material.

Nesse ponto o art. 149 do CTN, determina ao julgador administrativo realizar, de ofício, o julgamento que entender necessário, privilegiando o princípio da eficiência (art. 37, caput, CF), cujo objetivo é efetuar o controle de legalidade do lançamento fiscal, harmonizando-o com os dispositivos legais, de cunho material e processual, aplicáveis ao caso, calhando aqui, nessa ótica, por pertinente e indispensável, a análise dos documentos trazidos à colação pelo Recorrente.

Assim, passo ao cotejo da documentação ora trazida e da já constante dos autos, em confronto com os fundamentos motivadores das glosas traçados na decisão recorrida (fls. 36/42):

GLOSA DE DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS

Trata-se de glosa de despesas médicas por falta de comprovação, no valor total de R\$ 28.000,00, relacionados no quadro a seguir:

CÓD.	NOME DO BENEFICIÁRIO	CPF/CNPJ	VALOR INFORMADO	VALOR GLOSADO
7	PAULO ROBERTO BAPTISTA REIS	918.040.947-49	3.000,00	3.000,00
7	JOSE JORGE DE O. ELIAS	394.112.497-87	3.000,00	3.000,00
7	EVANISE DA FONSECA SILVEIRA CONVERSO	711.079.247-15	6.000,00	6.000,00
7	ROSANGELA DE A. CLEMENTE	648.532.687-15	3.000,00	3.000,00
7	RITA RIBEIRO NUNES	583.311.407-10	6.000,00	6.000,00
7	ANA PAULA DE JESUS MUNIZ	042.978.237-30	300,00	300,00
9	CLINICA GINECOLOGICA WUNDER E ALENCAR LTDA	04.868.435/0001-03	6.700,00	6.700,00
11	ASSOCIACAO CONGREGACIONAL DE SANTA CATARINA	60.922.168/0004-29	365,14	
Total			28.365,14	28.000,00

(...)

1) Natureza das despesas: para que seja possível a dedução da despesa médica, esta deve preencher os seguintes requisitos, cumulativamente: a) tratar-se de prestação de serviço na área da saúde, realizada por médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais ou o fornecimento de produtos de exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (art. 80, inc. II "a" da lei 9.520, de 26/12/1995), b) o beneficiário da prestação ou produto deve ser o contribuinte ou seus dependentes e c) o preço da prestação ou produto deve ter sido suportado pelo contribuinte (art. 8º, § 2º, inc. II, da lei 9.520, de 26/12/1995).

(...)

4) Ônus da Prova: regra geral, ao fisco cabe provar as alegações sobre omissão de rendimentos e, ao contribuinte, a prova dos fatos que reduzem o crédito tributário (art. 333 do CPC), competindo-lhe, portanto, desincumbir-se do ônus da prova das despesas médicas deduzidas, quando exigida pelo Fisco, por força da determinação contida no Decreto-Lei 5.844/43, reproduzida no art. 73 do RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999: (...)

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.

Logo, para desincumbir-se do ônus da prova, ao contribuinte compete provar o fato que deu origem à despesa (serviço/produto) e também o pagamento efetuado. Contrário sensu, não se desincumbe do ônus da prova o contribuinte que apenas declara o fato e o pagamento da despesa. É o que se passa a demonstrar a seguir.

5) Natureza do Recibo e da Declaração de Pagamento: Esses documentos 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 Código de Processo Civil e parágrafo único do art. 219 do Código Civil/2002: (...)

Em síntese, como não há presunção de veracidade, perante o Fisco, do recibo e da declaração de pagamento, a este documento atribui-se ordinário valor probatório.

Assim, com base nos princípios da persuasão racional e do livre convencimento, e, considerando que, conforme dispositivos do Código Civil retrocitados, o ônus da prova do fato declarado compete ao contribuinte interessado na prova da sua veracidade, conclui-se que, desde que haja motivos relevantes, 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 infirmação da autenticidade e veracidade do recibo e da declaração de pagamento. Os motivos para tanto serão tratados no item 7 abaixo.

(...)

7.1 Despesas médicas de valor expressivo: ensejam, necessariamente, maior comprovação da despesa incorrida, as deduções de despesas médicas que tenham valor expressivo, individualmente ou em conjunto. É sabido que, em regra, os tratamentos de saúde mais onerosos são mais complexos, sendo, por isso, precedidos por exames laboratoriais, radiológicos e outros. Além disso, é possível afirmar que, em regra, as dívidas de valores elevados são pagas em cheque ou cartão de crédito, por questões de segurança e de comodidade. Considerando esses fatores, que são de conhecimento geral, e, portanto, deduzidos a partir da ordinária experiência, presume-se que, nesses casos, em regra, e viável, e possível, a apresentação, pelo contribuinte, de elementos complementares ao recibo de pagamento, tais como os documentos retrocitados (exames laboratoriais, cheques, etc.).

(...)

Com base na legislação, critérios e princípios expostos, conclui-se por:

I) Considerar ineficazes os dois Recibos emitidos por Evanise da Fonseca Silveira Converso (fls. 09 e 10), no valor total de R\$ 6.000,00, porque representam valores expressivos, com base nos fundamentos contidos nos itens 4; 5 e 7.1 do presente voto.

II) Considerar ineficaz o Recibo emitido Rosângela D A Clemente (fl. 11), no valor de R\$ 3.000,00, porque representa valor expressivo, justificando a exigência da comprovação do seu efetivo dispêndio, que não foi cumprida, com base nos fundamentos contidos nos itens 4; 5 e 7.1 do presente voto.

III) Considerar ineficaz o Recibo emitido por Ana Paula de Jesus Muniz (fl. 12), no valor de R\$ 300,00, porque trata-se de serviço médico prestado a Ana Beatriz N Lens, pessoa não relacionada como dependente na DIRPF - exercício 2006 (fl.24), conforme exposto no item 1.

IV) Considerar ineficaz a Nota Fiscal emitida pela Clínica Ginecológica Wunder E Alencar Ltda (fl. 12), no valor de R\$ 6.700,00, porque trata-se de serviço médico prestado a Ana Beatriz N Lens, pessoa não relacionada como dependente na DIRPF - exercício 2006 (11.24), conforme exposto no item 1.

V) Considerar ineficazes os dois recibos emitidos por José Jorge de O Elias (fls. 13 e 17), no valor total de R\$ 3.000,00, porque não preenchem os requisitos legais da prova, expostos no item "3" deste voto, pois não consta a descrição dos serviços prestados, e porque os valores expressivos justificam a exigência da comprovação do efetivo dispêndio exposta nos itens 4;5 e 7.1, que não foi cumprida.

VI) Considerar ineficazes os doze recibos emitidos por Rita Ribeiro Nunes (fls. 13 a 16), no valor total de R\$ 6.000,00, com base nos fundamentos contidos nos itens 4; 5 e 7.1 do presente voto. Por se tratar de despesa de valor considerável, necessitaria que o efetivo dispêndio fosse confirmado, e porque a necessidade de tratamento contido nestes documentos caberia ter sido comprovada por meio de prescrição médica, que não foi demonstrada.

VII) Considerar ineficazes os dois Recibos emitidos por Paulo Roberto Baptista Reis (fl. 17), no valor total de R\$ 3.000,00, porque representam valores expressivos, justificando a exigência da comprovação do seu efetivo dispêndio, conforme exposto no item 7.1, que não foi cumprida.

Pois bem. Entendo que a insurgência recursal merece prosperar, porquanto a Recorrente se desincumbiu do ônus que lhe competia.

Não obstante, no caso em análise, embora aponte na decisão recorrida a necessidade de apresentação de provas quanto ao efetivo pagamento das despesas realizadas ou da efetiva prestação dos serviços, da leitura da autuação constata-se que não foi essa a motivação da exigência, a qual se limitou em registrar, em relação os recibos apresentados aos valores

alusivos às glosas mantidas “*não estão revestidos das formalidades legais*”, ao teor da Complementação da Descrição dos Fatos do lançamento (fls. 8).

Portanto, como a **comprovação dos dispêndios** não foi exigida no curso da ação fiscal, entendo que a decisão recorrida inovou ao exigí-la na fundamentação para manutenção das glosas remanescentes, violando sobremaneira o direito à ampla defesa e do contraditório, não podendo, via de consequência, ser acatada. Assim como não é dado ao contribuinte inovar em sede recursal não se pode conceber que a manutenção da glosa em litígio se dê por fundamentos não cogitado na autuação, devendo ser afastada tal exigência.

Quanto ao cumprimento dos requisitos legais, as declarações emitidas pelas profissionais Evanise da Fonseca Silveira Converso, Rosângela D A Clemente, José Jorge de Oliveira Elias e Paulo Roberto Baptista Reis (fls. 59, 67/68 e 74), aliado aos recibos por eles anteriormente fornecidos (fls. 12/14, 16, 20, 53 e 60/61), aliados aos recebidos fornecidos pela profissional Rita Ribeiro Nunes (16/19, 54/57) – dos quais a decisão recorrida somente se manifestou em relação aos dispêndios, cerceando-lhe assim no particular o direito ao contraditório e ampla defesa – apontam e comprovam a ocorrência dos atendimentos/tratamentos médicos e odontológicos realizados pelo Recorrente e seus dependentes declarados, além de conterem todos os requisitos exigidos pela legislação de regência, restando suprido, ao meu sentir, os vícios apontados na autuação, razão pela qual restabeleço as referidas despesas e torno insubsistente o crédito tributário em litígio.

Conclusão

Ante o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao presente recurso, nos termos do voto em epígrafe, para restabelecer a dedução das despesas médicas, no valor total de R\$ 21.000,00, na base de cálculo do imposto de renda do ano-calendário de 2005, exercício de 2006.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Wilderson Botto