



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13819.721305/2011-47
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-004.709 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 27 de junho de 2023
Recorrente LUIZ MASSAMI TAKAOKA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008

PAF. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. VALORAÇÃO DAS PROVAS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Estando devidamente circunstanciadas na decisão recorrida as razões de fato e de direito que a fundamentam, não há motivos para decretação de sua nulidade, devendo as questões relacionadas à valoração das provas ser analisadas quando do exame do mérito das razões recursais.

A autoridade julgadora é livre na apreciação da prova, visando a formação de sua convicção, ao teor da legislação de regência.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. EFETIVO PAGAMENTO. CONJUNTO PROBATÓRIO INSUFICIENTE.

Somente são dedutíveis da base de cálculo do IRPF, as despesas médicas realizadas pelo contribuinte, referentes ao próprio tratamento e de seus dependentes, desde que especificadas e comprovadas mediante documentação hábil e idônea.

Mantém-se parcialmente a glosa das despesas que o contribuinte não comprova ter cumprido os requisitos exigidos para a dedutibilidade, em conformidade com a legislação de regência, mediante apresentação dos comprovantes de realização dos serviços e dos dispêndios.

MULTA DE OFÍCIO PREVISÃO LEGAL. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício tem como base legal o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96, segundo o qual, nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.

Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar preliminar suscitada e, no mérito, por maioria, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o Conselheiro Wilderson Botto (relator) que dava provimento parcial ao Recurso, para restabelecer a dedução das despesas médicas no valor de R\$ 13.040,00. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator(a)

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Wilderson Botto, Ricardo Chiavegatto de Lima (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo excertos do relatório da decisão ora recorrida (fls. 57/63):

O contribuinte acima identificado foi notificado (fls. 32/38) de glosas na sua declaração de ajuste anual do Imposto de Renda do exercício 2008, ano-calendário 2007. A declaração alterada (fls. 50/56) tinha como resultado do ajuste o saldo a pagar de R\$ 3.719,20. A alteração acarretou o imposto suplementar conforme demonstrativo colado a seguir:

DEMONSTRATIVO DO CREDITO TRIBUTARIO	Cód. DARF	Valores em Reais (R\$)
IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA –SUPLEMENTAR (Sujeito à Multa de Ofício)	2904	14.915,92
MULTA DE OFÍCIO (Passível de Redução)		11.188,94
JUROS DE MORA (calculados até 29/01/2011)		5.018,22
IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA (Sujeito à Multa de Mora)	0211	0,00
MULTA DE MORA (Não Passível de Redução)		0,00
JUROS DE MORA (calculados até 29/01/2011)		0,00
Valor do Crédito Tributário Apurado		31.119,08

2. O contribuinte foi intimado (fl. 31) para comprovar as deduções pleiteadas na declaração (dependentes e despesas de instrução e médicas), bem como a justificar a dedução a título de livro Caixa. Apresentou diversos documentos, entre os quais (i) os recibos emitidos pela psicóloga Silvia Regina Costa de Siqueira, no valor de R\$ 5.040,00; (ii) o recibo emitido pela psicóloga Maria Teresa Scandell Rocco, no valor de R\$ 3.000,00; (iii) os recibos emitidos pela dentista Eugenides Nicodemes, no valor total

de R\$ 35.000,00; (iv) o recibo emitido pelo médico Marcos Brasil Mendonça Vieira no valor de R\$ 5.000,00. Não foi apresentado o livro Caixa nem a respectiva documentação comprobatória.

3. Foram efetuadas as seguintes alterações na declaração: **(i) glosa de R\$ 6.199,71 de despesas escrituradas em livro Caixa; (ii) glosa de despesas médicas de R\$ 48.040,00.** O detalhamento da glosa de despesas médicas e as justificativas da autoridade lançadora estão na complementação da "Descrição dos fatos e Enquadramento Legal" às fls. 34/36, cujos trechos são reproduzidos a seguir:

(...)

4. O fiscalizado apresentou impugnação (fls. 2/5), juntando novamente os recibos dos profissionais de saúde (fls. 14/28). Os principais argumentos estão reproduzidos a seguir:

II-1 – “ LIVRO CAIXA ” Os rendimentos do contribuinte , sem vínculo trabalhista é de R\$ 1.003,00, não comportando, assim, o abatimento de R\$ 6.199,71. É justo a glosa do valor de R\$ 5.196,71.

II-2-1 – Os recibos apresentados não estão fora das formalidades legais exigidas, pois, estavam devidamente especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço, CPF ou CNPJ, de quem os recebeu, inclusive o número dos Conselhos Regionais. Os pagamentos foram feitos em moeda corrente do país, motivo que não são contrários as leis em vigor.

II-2-2 – A dedução a título de despesas médicas e odontológicas é condicionada a que os pagamentos sejam especificados com documentos originais que indiquem o nome, endereço e número do CPF ou CNPJ de quem os recebeu. No tocante à comprovação dos gastos realizados, para efeito de dedução com despesas médicas e odontológicas, o CONSELHO DE CONTRIBUINTES já expediu manifestações, cabendo destacar as seguintes:

(...)

4.1 Insurgiu-se ainda quanto à aplicação da multa de 75%, alegando que deve ser feita a aplicação retroativa benigna da Lei nº 11.488/2007, reduzindo o percentual para 20%, já que não houve dolo ou fraude.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve o lançamento do crédito tributário em litígio, encontrando-se assim ementada:

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

Exercício: 2008

DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DESPESAS MÉDICAS. CONDIÇÕES.

Somente são dedutíveis, para fins de apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, as despesas médicas pagas em benefício do contribuinte titular ou de seus dependentes, desde que comprovadas mediante documentação hábil e idônea. A legislação tributária não confere aos recibos valor probante absoluto, sendo permitido à fiscalização exigir elementos adicionais de prova que demonstrem a efetividade do pagamento e da realização do serviço.

DESPESAS ESCRITURADAS EM LIVRO CAIXA. INADMISSIBILIDADE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Somente é admissível a dedução de despesas escrituradas em livro Caixa para diminuir a base de cálculo do imposto sobre rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício e desde que comprovadas.

Cientificado da decisão, em 17/10/2017 (fls. 73), o contribuinte, em 16/11/2017, interpôs recurso voluntário parcial (fls. 76/81), pugnando, preliminarmente, pela reforma da decisão recorrida, por não explicitar e fundamentar as irregularidades em relação aos documentos acostados à peça impugnatória, incorrendo em cerceamento do direito de defesa e, no mérito, alegada que a documentação acostada está em conformidade com a legislação de

regência, porquanto idôneos, constituindo-se em documentos hábeis a comprovar a realização dos tratamentos e os dispêndios realizados em dinheiro, mediante saques em conta, ao teor dos extratos bancários apresentados, demonstrando que possuía recursos necessários para arcar com as despesas realizadas. Em reforço a prova já produzida, apresenta declarações emitidas pelos profissionais contratados atestando as consultas e os pagamentos realizados no decorrer do ano-calendário de 2007. Requer, ao final, o acolhimento da preliminar suscitada e, ultrapassada esta, no mérito, o cancelamento do débito fiscal reclamado.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 82/90.

É o relatório.

Voto Vencido

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

Pugna, o Recorrente, pela nulidade da decisão recorrida por ausência de motivação em face da recusa e não manifestação sobre os recibos apresentados que atestaram a realização e os dispêndios das despesas médicas glosadas.

Contudo razão não lhe socorre.

De início, vale salientar que o presente feito seguiu os trâmites regulares. A fiscalização atuou dentro da estrita legalidade e no limite institucional de sua competência, inclusive oportunizando ao contribuinte prestar as informações e esclarecimentos necessários a condução dos trabalhos fiscais, os quais foram regularmente atendidos.

Ademais, da leitura da autuação pode-se apurar que o lançamento está amparado nos fatos descritos que, no entender da autoridade fiscal, ensejaram a apuração detalhada do imposto devido e dos encargos aplicados, com a indicação dos dispositivos legais atinentes, além de oportunizar ao contribuinte o exercício do direito de defesa.

Acresça-se ainda, por seu turno, que as decisões proferidas em primeira instância administrativa fiscal deverão conter relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, aos autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra toda a exigência, na exata dicção do art. 31 do PAF, cujos requisitos encontram-se regularmente presentes na decisão recorrida.

Não obstante, no que tange a valoração das provas – que é o cerne, diga-se de passagem, da insurgência preliminar suscitada pelo Recorrente – **a autoridade julgadora formará livremente sua convicção motivada**, buscando a verdade material, inclusive podendo determinar as diligências que entender necessárias, nos termos do art. 29 do PAF,

fundamentando sua decisão, o que de fato ocorreu, malgrado o inconformismo e insurgência recursal. Logo, do ponto de vista procedimental, a deliberação da DRJ/REC transcorreu dentro da restrita legalidade e sem qualquer prejuízo ou inobservância ao contraditório que, em detrimento das alegações recursais, foi exercido com regularidade e plenitude.

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada, por cerceamento do direito de defesa.

Mérito

Da glosa mantida sobre as despesas médicas declaradas:

O litígio recai sobre a glosa das despesas médicas pagas aos profissionais Silvia Regina Costa de Siqueira (R\$ 5.040,00), Marcos Brasil Mendonça Vieira (R\$ 5.000,00), Maria Teresa Scandell Rocco (R\$ 3.000,00) e Eugenides Nicodemes (R\$ 35.000,00), **por falta da comprovação do efetivo pagamento**, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, no sentido do acatamento das aludidas despesas declaradas.

Visando suprir o ônus que lhe competia, traz aos autos, dentre outros e em especial, com declarações emitidas pelos profissionais Silvia Regina Costa de Siqueira, Marcos Brasil Mendonça Vieira e Maria Teresa Scandell Rocco, atestando os tratamentos e os dispêndios por ele realizados no decorrer do ano-calendário de 2007 (fls. 49/53).

Inicialmente, vale salientar que a autoridade fiscal requereu as justificativas sobre as despesas médicas 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, no que tange aos tratamentos e **os efetivos pagamentos, especialmente nos casos em que as despesas sejam consideradas elevadas.**

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.**

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 trazido à colação pelo Recorrente.

Pois bem. Feito o registro acima, e após análise dos autos, entendo que a pretensão recursal merece parcialmente prosperar, porquanto o Recorrente se desincumbiu do ônus que lhe competia.

Não se discute que é responsabilidade do beneficiário do recibo comprovar que realmente efetuou o pagamento do valor nele constante, bem como fazer prova da respectiva realização dos aludidos serviços contratados, quando for intimado pela fiscalização a fazê-lo,

para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, calhando aqui a interpretação literal dos arts. 73, 80, § 1º, II e III do RIR/99.

Por seu turno, o art. 80, § 1º, III do RIR/99, é claro ao prescrever que os pagamentos com despesas médicas devem ser comprovados por meio de documentos *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*”.

Cita-se ainda, que a própria RFB editou a IN RFB nº 1.500, de 29/10/2014, dispondo em seu art. 97, caput, 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.**

Ora, a própria legislação tributária permite que a comprovação dos dispêndios se dê por meio de documentos hábeis e idôneos (dentre os quais, v.g., declarações e outros documentos equivalentes que atendam às formalidades), não se restringindo em caráter exauriente a documentos alusivos à transações e transferência de numerário via transações bancárias, cópias de extratos, cheques, comprovantes de saques etc.

Assim, tenho me posicionado, com base na interpretação literal da legislação de regência, que a declaração emitida pelo profissional em complemento aos recibos por ele anteriormente fornecidos, deve ser considerado como documento idôneo e complementar para fins de comprovação das deduções realizadas, sobretudo por ser este (o profissional) o maior interessado na quitação pelos serviços por ele prestados.

Alia-se ao fato de que, no caso dos autos, não há sumula administrativa de documentação tributariamente ineficaz em relação aos profissionais contratados, e muito menos houve declaração de inidoneidade dos recibos apresentados, os quais, diga-se de passagem, foram apenas e tão somente considerados imprestáveis, por si só, para a comprovação efetiva dos dispêndios, à juízo da autoridade lançadora.

Neste contexto, as declarações emitidas pelos profissionais Silvia Regina Costa de Siqueira, Marcos Brasil Mendonça Vieira e Maria Teresa Scandell Rocco (fls. 82, 87 e 89), aliado aos recibos por eles anteriormente fornecidos (fls. 83/86, 88 e 90), atestam e comprovam a ocorrência dos tratamentos médico e psicoterapêutico submetidos pelo Recorrente e sua esposa/dependente declarada, bem como os pagamentos efetuados pelos serviços contratados no decorrer do ano de 2007, restando, ao meu sentir, suprido o vício apontado no que tange à comprovação do **efetivo pagamento das despesas médicas**, razão pela qual, me convencendo da verossimilhança das alegações recursais e respaldado no conjunto probatório produzido, afastado a glosa sobre as aludidas despesas e torno insubsistente o crédito tributário no particular.

Já em relação à despesa com a profissional Eugenides Nicodemes, melhor sorte não lhe socorre, uma vez que somente os recibos apresentados (fls. 88), não se mostram, por si só, suficientes para atestar os pagamentos efetuados, por falta de justificação consistente, ao teor do art. 73 e 80 do RIR/99, comprovação esta que poderia ter sido suprida com declaração emitida pela prestadora contratada, contendo **todos** os requisitos exigidos pela legislação de regência e **atestando** o recebimento dos valores pagos, mesmo que apresentada nesta seara recursal, calhando aqui a manutenção da glosa operada.

Por fim, quanto à aplicação da multa de ofício sobre o lançamento remanescente, vale salientar que sua incidência à base de 75% decorre de expressa previsão legal (art. 44, I da Lei nº 9.430/96), **não podendo ser reduzida e nem dispensada**, cabendo a fiscalização aplicá-

la, sob pena de violação do dever funcional, por força do art. 142 do CTN. Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade. Portanto, escorreita e legal é a conduta fiscal e a decisão recorrida no particular.

Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa suscitada e, no mérito, em DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso, para restabelecer a dedução das despesas médicas, no valor total de R\$ 13.040,00, na base de cálculo do imposto de renda.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto – Redator Designado

Solicito a devida vênua ao i. Relator, para discordar de seu voto no tocante ao lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física Suplementar, objeto da contenda, onde houve encaminhamento no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

Votou o Relator em dar provimento ao presente recurso, no sentido de restabelecer a dedução das despesas médicas no valor de R\$ 13.040,00, da base de cálculo do imposto de renda do ano-calendário em pauta.

Tal entendimento do i. Relator foi fundamentado da seguinte maneira: “Neste contexto, as declarações emitidas pelos profissionais Silvia Regina Costa de Siqueira, Marcos Brasil Mendonça Vieira e Maria Teresa Scandell Rocco (fls. 82, 87 e 89), aliado aos recibos por eles anteriormente fornecidos (fls. 83/86, 88 e 90), atestam e comprovam a ocorrência dos tratamentos médico e psicoterapêutico submetidos pelo Recorrente e sua esposa/dependente declarada, bem como os pagamentos efetuados pelos serviços contratados no decorrer do ano de 2007, restando, ao meu sentir, suprido o vício apontado no que tange à comprovação do **efetivo pagamento das despesas médicas**, razão pela qual, me convencendo da verossimilhança das alegações recursais e respaldado no conjunto probatório produzido, afasto a glosa sobre as aludidas despesas e torno insubsistente o crédito tributário no particular. Já em relação à despesa com a profissional Eugenides Nicodemes, melhor sorte não lhe socorre, uma vez que somente os recibos apresentados (fls. 88), não se mostram, por si só, suficientes para atestar os pagamentos efetuados, por falta de justificação consistente, ao teor do art. 73 e 80 do RIR/99, comprovação esta que poderia ter sido suprida com declaração emitida pela prestadora contratada, contendo **todos** os requisitos exigidos pela legislação de regência e **atestando** o recebimento dos valores pagos, mesmo que apresentada nesta seara recursal, calhando aqui a manutenção da glosa operada.”

Mas por outro lado, conforme pode ser claramente aduzido através da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal da Notificação de Lançamento (e-fls. 11), a **comprovação do efetivo pagamento** foi solicitada ao interessado no decorrer do procedimento fiscal.

No que tange à sua comprovação, a dedução a título de despesas médicas é condicionada ao atendimento de algumas formalidades legais: os pagamentos devem ser especificados e comprovados com documentos originais que indiquem nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem os recebeu (art. 8º, § 2º, inc. III, da Lei 9.250, de 1995). Esta norma, no entanto, não dá aos recibos valor probante absoluto, ainda que atendidas todas as formalidades legais e acompanhados de declaração emitida pelo prestador, e terão potencialidade probatória relativa, não impedindo a autoridade fiscal de coletar outros elementos de prova com o objetivo de formar convencimento a respeito da existência da despesa e da prestação do serviço.

Nesse sentido, o artigo 73, *caput* e § 1º do RIR/1999, autoriza a fiscalização a exigir provas complementares se existirem dúvidas quanto à existência efetiva das deduções declaradas. Ou seja, com isso o legislador deslocou para o contribuinte o ônus probatório, uma vez que ele pode ser instado a comprovar ou justificar suas deduções.

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

§ 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte. (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º. (Grifei).

Neste diapasão, não deve ainda ser negligenciado que a **valoração das provas** pelas Autoridades Julgadoras Administrativas é livre, com base no Decreto 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal – PAF. Senão, veja-se o Artigo 29 do citado Decreto:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Como característica peculiar do presente caso, verifica-se que **há nos autos exigência de provas complementares** pela fiscalização para comprovação da **efetiva existência dos dispêndios**, mas na espécie o contribuinte não se desincumbiu satisfatoriamente de tal comprovação do efetivo pagamento.

Impende ainda a citação da Súmula 180 deste Egrégio Conselho:

Súmula CARF 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.

Acórdãos Precedentes: 9202-007.803, 9202-007.891, 9202-008.004, 9202-008.063, 9202-008.311, 2202-005.320, 2301-006.449, 2301-006.652, 2202-005.318, 2202-005.838, 2401-007.368 e 2401-007.393.

Neste momento, na valoração das provas presentes nestes autos, de forma legalmente prevista, verifica-se definitivamente não constar a comprovação do efetivo pagamento das despesas pleiteadas pela interessada e, portanto, não há como ser afastada qualquer glosa lançada na Notificação de Lançamento.

Dispositivo

Isso posto, voto em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto

