



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13951.000201/2009-56
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-004.799 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2021
Recorrente ANDREIA RAMPINELLI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

RECURSO VOLUNTÁRIO. REPRODUÇÃO DA PEÇA IMPUGNATÓRIA. AUSÊNCIA DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA.

Cabível a aplicação do artigo 57, §3º do RICARF - faculdade do relator transcrever a decisão de 1ª instância - quando este registrar que as partes não inovaram em suas razões de defesa.

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. DOCUMENTOS EXIGIDOS PARA COMPROVAÇÃO.

As despesas médicas declaradas pelo contribuinte devem ser comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos, podendo a autoridade fiscal exigir que o contribuinte apresente, além de simples recibos, documentos que demonstrem a prestação dos serviços e o efetivo desembolso dos valores declarados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente e Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

Relatório

A seguir, transcrevo relatório do acórdão nº 06-36.618 da 7ª Turma da DRJ em Curitiba/PR (fls. 64 e segs).

“Trata o presente processo de Notificação de Lançamento lavrada para apuração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF, relativo ao exercício de 2006, ano-calendário 2005, no valor original de:

(...)

Conforme a Descrição dos Fatos de fl. 10, o lançamento é resultado da glosa de despesas médicas consideradas não comprovadas pela falta da comprovação do efetivo pagamento no ano-calendário 2005, no valor total de R\$17.615,00.

Intimada, a contribuinte apresentou impugnação alegando em síntese que:

A glosa efetuada é injusta e ilegal, pois os documentos anexos comprovam de forma inequívoca o dispêndio das quantias tidas como não comprovadas, conforme restará provado.

Registra que a Impugnante teve quadro clínico diagnosticado de nódulo cancerígeno na mama esquerda, tendo passado por intervenção cirúrgica e inúmeras sessões de radioterapia e quimioterapia, o que ocasionaram comprometimento de movimentação de braço e defesa imunológica, além de problemas bucais e enfraquecimento de dentes. Tais seqüelas obrigaram constantes tratamentos fisioterapêuticos e odontológicos, o que justifica o dispêndio expressivo com profissionais da saúde.

Alega que não estão presentes no caso as hipóteses do art.841, I a VI do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 que autorizam o lançamento de ofício.

Alega que os requisitos legais previstos para dedução, previstos no artigo 80, § 1º, incisos I, II e III, do referido Decreto 3.000/99, são taxativos, não se podendo fazer qualquer interpretação extensiva. Assim, entende que a legislação apenas faz referência que os pagamentos sejam 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".

Conclui que basta a apresentação dos Recibos ou Notas Fiscais, apenas existindo a obrigação de comprovar o efetivo pagamento em caso da falta dos mesmos, ocasião em que pode ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Informa que anexa declarações firmadas pelos profissionais que comprovam a efetiva prestação de serviço médico odontológico, seu respectivo pagamento e a razão da intervenção. Entende que tais declarações, por si só, devem ser considerados documentos hábeis e idôneos, vez que indicam inclusive o paciente atendido.

Reafirma que os recibos anexos preenchem os requisitos formais definidos em lei como condição para a dedutibilidade da despesa, de maneira que não cabe ao auditor fiscal desconsiderá-los em virtude da ausência outros comprovantes de pagamento.

Aduz que os recibos emitidos por profissionais de saúde, nos quais conste o nome do beneficiário do tratamento, nome do profissional, CPF deste e o número do seu registro no respectivo órgão profissional, devem ser considerados idôneos até prova em contrário. Uma vez que o auditor fiscal desconfie da veracidade das informações veiculadas nesses documentos, cabe a ele a prova da falsidade, pois não é lícito exigir do contribuinte comprovações outras que não as exigidas em lei.

Alega que como não existente a prova da inidoneidade dos recibos, imperioso é o cancelamento da glosa das despesas médicas. Complementa sua tese com jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Repete que além dos recibos, existe termo de declaração firmado pelos profissionais, na qual consta o tipo de tratamento e sua razão, detalhando enfim, com

maior clareza os serviços prestados e confirmando os valores recebidos atendendo imperiosamente as exigências da legislação.

Afirma que é defeso à autoridade fiscal, com base em elementos subjetivos - que se prestam exclusivamente a formar os contornos do juízo de valor - aplicar a glosa, cabível exclusivamente nas hipóteses de fraude comprovada, cujo ônus cabe ao agente da fiscalização.

Visando demonstrar de forma inapelável a boa-fé da impugnante, já foi disponibilizada à fiscalização cópia de extratos bancários que comprovam a realização de inúmeros saques de dinheiro - totalizando mais de R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais) - alguns destinados ao pagamento da despesa médica, sendo óbvio que a movimentação tem devida co-relação com os pagamentos.

Registra que para a exigência do tributo é necessário que se comprove de forma segura a ocorrência do fato gerador, trata-se de atividade plenamente vinculada - Código Tributário Nacional, artigos 3 e 142 - cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Em razão disso, imperioso é a realização de diligência fiscal, no sentido do confronto entre a declaração da Impugnante e dos profissionais emitentes dos recibos, que seguramente declararam os valores impugnados como rendimentos.

Por fim, requer o acolhimento da presente impugnação, cancelando-se de plano o débito fiscal reclamado. Caso não seja esse o entendimento, roga pela realização da diligência fiscal como forma de comprovar as alegações expostas.”

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

“Inicialmente, quanto às hipóteses do art.841 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, cabe esclarecer apenas que o inciso II do referido artigo prevê expressamente o lançamento de ofício quando o contribuinte deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido ou não o prestar os esclarecimentos satisfatoriamente. No caso, a autoridade fiscal intimou a contribuinte para comprovar o efetivo pagamento das despesas declaradas como dedutíveis, o que não ocorreu satisfatoriamente, ensejando, em consequência, o lançamento em tela. Além disso, o inciso III do mesmo artigo prevê que será efetuado o lançamento de ofício quando o sujeito passivo fizer declaração inexata de qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar, como é o caso das deduções.

Especialmente com relação às glosas de despesas médicas, dispõe a legislação pertinente, Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que dá sustentação à atuação:

“Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

§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.

§2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irrecorrível na esfera administrativa.

§ 3º (...)”

“Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas,

fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas dentárias.

§ 1º O disposto neste artigo:

I – (...)

II – (...)

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. (...)”

Além disso, é importante lembrar que as despesas dedutíveis restringe-se aos pagamentos efetuados pela contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, é a inteligência do já citado inciso II do §2º do art.8 da Lei 9.250/95, cito:

“**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 hospitalares, 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:

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 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;”

É certo que é regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções (art.73 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, aprovado pelo Decreto 3.000 de 1.999).

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para os contribuintes, transfere para esses a obrigação de comprovação e justificação das deduções; não o fazendo, sofrem as consequências 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 evidenciem a ocorrência da despesa dedutível.

Nesse contexto, verificando que o total das deduções é elevado (R\$ R\$17.615,00), cabe ao fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo.

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 de declarações dos profissionais que teriam 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.

Portanto, revela-se equivocado o entendimento de que os recibos seriam suficientes e hábeis para comprovação dos pagamentos e lisura das deduções pleiteadas. Esta não é a correta interpretação do inciso III do § 2º do art. 8º da Lei 9.250, de 1995. A indicação de que o recibo deve conter o nome, endereço e número do CPF ou CNPJ de quem prestou o serviço refere-se apenas aos dados que devem constar na declaração de ajuste. Dados estes baseados na documentação. Entretanto, a tônica do dispositivo é a **especificação e comprovação dos pagamentos**. Tanto que admite o cheque nominativo como documento comprobatório, por ser prova cabal de transferência de numerários entre pessoas. Documentos, de natureza particular, por si sós, podem não ser suficientes para a comprovação do efetivo pagamento, mormente quando não constitui prova de transferência de numerário relativo à efetiva prestação de serviço que permita a dedução a título de despesa médica.

Nesse sentido, cabe esclarecer que os recibos e as declarações, porquanto manifestações unilaterais, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos. 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.

Em contrapartida, a exigência de comprovação de efetivo pagamento tem justamente por finalidade a confirmação dos fatos por meio de outros elementos de prova, vale dizer, que sejam independentes de uma simples afirmação de suposta verdade. E a exigência proposta pela fiscalização tem sua razão de existir nos valores elevados que o contribuinte pretendeu deduzir.

De outra parte, como o litígio instaurado envolve a comprovação das despesas médicas, ou seja, a análise da prova suscitada, exsurge a prerrogativa da instância julgadora de formar livremente a sua convicção. É o teor do art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972:

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

No caso, a contribuinte não comprovou o efetivo pagamento das despesas médicas. Os pagamentos poderiam ser comprovados através de cheques nominais ou transferências bancárias para aos prestadores os serviços. No caso de pagamento em espécie, torna-se imprescindível a apresentação de extratos bancários com saques compatíveis em datas e valores com os recibos.

Quanto aos extratos, supostamente apresentados à fiscalização, cabe informar que os citados documentos não constam nos autos e, assim, não há como verificar a existência de saques compatíveis com as despesas declaradas.

Assim, no caso em tela, sem a comprovação do efetivo pagamento das despesas declaradas não há como acolher as deduções pleiteadas.

Quanto ao pedido de Diligência nos prestadores dos serviços, o artigo 18 e 28 do Decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal determina:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las

necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).

(...)

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado também o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)”

No caso em exame, considero desnecessária a diligência proposta pela impugnante por entendê-la dispensável para o deslinde do presente julgamento. No caso, a questão em pauta se refere à comprovação do efetivo desembolso das despesas e tal comprovação é responsabilidade da contribuinte e não do prestador de serviços. Posto isto, entendo que deva ser indeferido o pedido de diligência, nos termos dos artigos acima transcritos.

Por todo o exposto, entendo que a impugnação é improcedente e o crédito em litígio merece ser mantido.”

Cientificado da decisão de primeira instância, inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, fls. 74 e segs., alegando, em apertada síntese, os argumentos deduzidos na impugnação. Cita jurisprudência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Honório Albuquerque de Brito - Relator

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

Da análise do recurso voluntário impetrado tem-se que por meio do mesmo não são apresentadas novas razões de defesa além das já trazidas em sede de impugnação na primeira instância julgadora administrativa.

Assim sendo, todos os argumentos que sobem a este CARF em sede de recurso voluntário já foram objeto de minuciosa apreciação pela turma julgadora da DRJ, cujas análises e conclusões estão discurridas com clareza no voto posto no Acórdão recorrido, acima transcrito na parte “Relatório” do presente acórdão.

REGIMENTO INTERNO DO CARF – APLICAÇÃO § 3º, Art. 57

Do Regimento Interno do CARF, art. 57, § 3º:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I verificação do quórum regimental;

II deliberação sobre matéria de expediente; e

III relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

Desta forma, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos, e acrescento, como segue.

Do art.73 do Decreto nº 3.000 de 1999, já aqui transcrito, 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.

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 feita pelo auditor responsável pela ação fiscal 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, o que não foi feito, nem mesmo parcialmente. Os seques indicados nos extratos bancários entregues, de forma diversa do que quer o recorrente, não guardam correlação com as despesas glosadas.

Pelas mesmas razões já discorridas no voto da DRJ, os argumentos trazidos pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário são improcedentes, e portanto deve ser mantida integralmente a decisão da turma julgadora de primeira instância administrativa.

CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, voto por CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, conforme acima descrito.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito