



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18186.006559/2009-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-006.041 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 27 de junho de 2023
Recorrente JOSÉ EDUARDO BELLOTI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

DESPESAS MÉDICAS . COMPROVAÇÃO.

A dedução com despesas médicas é admitida se comprovada com documentação hábil e idônea. Os simples recibos podem não fazer prova absoluta da ocorrência do pagamento, devendo ser apresentados outros elementos de comprovação, desde que expressamente solicitados pela autoridade fiscal.

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)

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 transcreve-se o relatório do acórdão nº 17-57.628 da 10ª Turma da DRJ em São Paulo(2)/SP (fls. 18 e segs.).

O sujeito passivo insurge-se contra o lançamento de fls. 10 e seguintes, emitido em 26/10/09, relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas DIRPF EX2006/AC2005, que glosou os valores pleiteados, na declaração de ajuste, a título de dedução de despesas médicas. Totalizando R\$ 18.294,00 de deduções glosadas.

Transcreve-se do lançamento efetuado, sem prejuízo da sua leitura integral:

fl.11: “Recibos emitidos por Paulo Fernando Franco, (...), não identificam o beneficiário das despesas odontológicas, nem o responsável pelo pagamento das mesmas. Recibo não preenche os requisitos legais exigidos.”

Na impugnação apresentada às fls. 02 e seguintes se requer, em síntese, sem prejuízo da leitura integral da impugnação, que seja revisto o lançamento. Alega que a documentação juntada comprovaria o direito a dedução pleiteada.

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

Da fundamentação legal.

A legislação tributária concede ao contribuinte, por ocasião da declaração anual de ajuste, a possibilidade de realizar deduções da base de cálculo do imposto de renda. A legislação ainda exige que o contribuinte, quando intimado, comprove que as deduções pleiteadas na declaração preencham todos os requisitos exigidos, sob pena de serem consideradas indevidas e o valor pretendido como dedução seja apurado e lançado em procedimento de ofício. Neste sentido o art. 8 da Lei nº 9.250/95 e o §3º, art. 11, do Decreto-Lei nº 5.844/43:

(Lei 9.250/95) “Art.8. 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 hospitalais, 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;”

(Decreto-Lei nº 5.844/43) “Art.11. § 3º Todas as deduções estarão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.”

“§ 4º Se forem pedidas deduções exageradas em relação ao rendimento bruto declarado, ou se tais deduções não forem cabíveis, de acordo com o disposto neste capítulo, poderão ser glosadas sem audiência de contribuinte.”

O art. 797 do Decreto nº 3.000/99, que trata da manutenção e guarda dos documentos vinculados às Declarações de Ajuste do Imposto de Renda, dispõe que:

“Art. 797. É dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário (Decreto-Lei nº 352, de 17 junho de 1968, art. 4º).”

Da análise das provas apresentadas (Despesas Médicas)

O documento de fl.06 (intermediário) se refere a ano-calendário diverso (2006) daquele que está em análise e; portanto, não pode ser deduzido. O documento de fl.07 (superior) está com a sua data de emissão rasurada e; portanto, não pode ser deduzido.

Cabe observar que os já citados documentos e os demais elementos trazidos aos autos (outros recibos e declaração) não alteram o fato de que não foi feita a prova do efetivo pagamento (art. 8º, II, “a” da Lei nº 9.250/95), desenvolvendo-se o argumento mais à frente. A prova definitiva da realização das despesas médicas deve ser feita com a prova do pagamento das mesmas.

Mantém-se a glosa.

Da força probante dos recibos.

A Lei nº 9.250/95, no §2º, III, art. 8º informa que a possibilidade de dedução prevista na alínea ‘a’ do inciso II limita-se a pagamentos **comprovados** e, logo a seguir, enumera os requisitos formais dos quais os recibos devem ser revestidos.

Esta norma, no entanto, não dá aos comprovantes, ainda que presentes todas estas formalidades, valor probante absoluto. A apresentação de recibos com nome e endereço do emitente tem potencialidade probatória relativa. Neste sentido o § 3º, do art.11, do Decreto-Lei nº 5.844/43:

“(Decreto-Lei nº 5.844/43) Art.11. § 3º Todas as deduções estarão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.”(grifei)

É de se ter em conta, ao examinar esta questão, que a comprovação de despesas médicas, odontológicas, etc. por meio de recibos é muito frágil. A apresentação destes documentos, em muitos casos, deve servir apenas como ponto de partida para a comprovação das despesas declaradas, não sendo a autoridade fiscal obrigada a se satisfazer apenas com eles.

Observa-se que a prova definitiva e incontestável da despesa médica é feita com a apresentação de documentos que comprovem a transferência de numerário (o pagamento). A apresentação de recibos, por si só não tem esta capacidade.

O contribuinte deve ter em conta que o pagamento de despesa médica, odontológica, etc, não envolve apenas ele e o profissional de saúde, mas também o Fisco - caso haja intenção de se beneficiar desta dedução na declaração de rendimentos. E, por isso, deve se acautelar na guarda de elementos de prova da efetividade do pagamento.

Observa-se que o pagamento em dinheiro/moeda corrente serve muito bem para quitar um débito, mas comprová-lo, ainda mais junto a terceiros, pode se tornar tarefa árdua.

Do ônus da prova.

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

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o impugnante a obrigação da comprovação e justificação das deduções, e não o fazendo, implica no não cabimento das deduções.

Da apreciação da prova e outros aspectos.

É oportuno salientar que a autoridade julgadora pode, no que tange à análise das provas, formar livremente a sua convicção, a teor dos artigos. 131 e 332 do Código de Processo Civil e do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972.

Cabe observar que impugnação redigida em termos genéricos, sem o desenvolvimento do tema ou desacompanhada de indícios de prova, não cria questão a ser tratada em sede de julgamento administrativo.

Cabe observar também que a documentação do presente processo foi disponibilizada apenas em formato digitalizado para o relator destes autos e que todas as referências “às folhas” são feitas conforme a numeração digital.

CONCLUSÃO

Isto posto, voto no sentido de considerar **IMPROCEDENTE a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.**

Cientificado da decisão de primeira instância em 16/09/2019, o sujeito passivo interpôs, em 10/10/2019, Recurso Voluntário, fl. 30, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento
- b) juros de mora indevidos em razão da inobservância ao princípio da duração razoável do processo
- c) prescrição da cobrança do crédito tributário

É o relatório.

Voto

Conselheiro Honório Albuquerque de Brito, Relator

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

Prescrição intercorrente no processo administrativo

Em seu recurso, o contribuinte alega a ocorrência de prescrição intercorrente do processo administrativo, e para tal cita o art. 24 da Lei 11.457/07, que estabelece:

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.

Ocorre que, conforme sumulado pelo CARF (Súmula nº 11), não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. Ademais, sem prejuízo da citada súmula CARF, o dispositivo legal invocado pelo recorrente não estabelece hipótese de encerramento do processo ou nulidade de qualquer de seus atos.

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142 do CTN, parágrafo único). Logo, constatada a infração, a autoridade fiscal não só está autorizada como obrigada a proceder ao lançamento de ofício.

Despesas médicas

Passo então à análise da questão de mérito posta, objeto deste julgamento, qual seja, se os recibos e declaração apresentados relativos a supostos pagamentos feitos ao

ortodontista Paulo Fernando Franco, no valor total de R\$ 18.294,00, são suficientes para provar o alegado, para fins de sua utilização pelo contribuinte como dedução da base de cálculo do IRPF na declaração de ajuste anual.

Dispõe o art. o art.73 do Decreto nº 3.000, de 1999:

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).

Ainda do Decreto nº 3.000/99:

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.

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

(...)

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;

Do primeiro dispositivo acima 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 tributária. 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.

É certo também que 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 análise, como já cima descrito, temos do documento de lançamento, na parte “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” (fl. 11) a denominação da infração apontada como “*dedução indevida de despesas médicas*”, seguida do valor da glosa efetuada e da descrição genérica “*indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução*”. Logo abaixo no citado documento, ainda na descrição dos fatos, como já aqui relatado, lê-se:

Recibos emitidos por Paulo Fernando Franco, (...), não identificam o beneficiário das despesas odontológicas, nem o responsável pelo pagamento das mesmas. Recibo não preenche os requisitos legais exigidos.

A DRJ manteve a glosa pela falta de comprovação do efetivo pagamento, aspecto esse não apontado na descrição da notificação do lançamento. O julgador administrativo pode e deve reiterar as razões da Fiscalização, caso com elas concorde, entretanto não pode inovar na lide com novas exigências não constantes do documento de lançamento, o que tornaria a lide infundável, caracterizando cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Conforme já acima esclarecido, o Fisco poderia ter, de forma clara e expressa, solicitado elementos adicionais para formação de sua convicção, inclusive comprovação do efetivo pagamento, mas optou por não fazê-lo.

Assim sendo, entendo que devem ser acatados os recibos trazidos aos autos, posto que a declaração de fl. 9 supre as questões levantadas acerca dos mesmos (grafia da data, rasura) e restabelecidas as deduções a título de despesas médicas com Paulo Fernando Franco, no valor total de R\$ 18.294,00.

CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito,
DAR-LHE PROVIMENTO, conforme acima descrito.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito