



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 19707.000183/2008-08
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2001-004.076 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2021
Recorrente GLEISE DE F. R. DA SILVA DE MELO FRANCO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

RECURSO VOLUNTÁRIO. REPRODUÇÃO DE 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.

DESPESAS MÉDICAS . COMPROVAÇÃO.

A dedução com despesas médicas somente é admitida se comprovada com documentação hábil e idônea. Os recibos não fazem prova absoluta da ocorrência do pagamento, devendo ser apresentados outros elementos de comprovação, quando solicitados pela autoridade fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para restabelecer a dedução da despesa de R\$ 50,00 com CROPP Clínica Odontológica.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Honório Albuquerque de Brito, Marcelo Rocha Paura e André Luis Ulrich Pinto.

Relatório

Trata-se de Notificação de Lançamento relativa ao Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), por meio do qual se exige crédito tributário do exercício de 2006, ano-calendário de 2005, em razão da apuração das seguintes infrações:

- **dedução indevida de dependente**, no valor de R\$ 2.808,00, em decorrência do não atendimento a intimação, por falta de comprovação;

- **dedução indevida de despesas médicas**, no valor total de R\$ 25.006,13, em decorrência do não atendimento a intimação, por falta de comprovação.

O contribuinte entregou impugnação na qual apresentou os argumentos de defesa alegando, em síntese, que:

- não recebeu a intimação, talvez por mudança do número de seu endereço;
- os dependentes relacionados são seus filhos, conforme cópia das certidões de nascimento. Ocorre que o pai abriu uma empresa em nome destes, e os menores apresentaram declarações individuais, com retirada de R\$ 6.000,00 como rendimentos tributáveis;
- não procede a glosa das despesas médicas, conforme se comprova por recibos e notas fiscais. Ressalva feita em relação aos recibos da Unimed, pois não foram localizados todos os comprovantes, sendo que os recibos em seu poder perfazem apenas R\$ 854,91;
- a glosa com despesas com instrução própria e de seus filhos é improcedente, conforme comprovantes que anexa;
- multa de ofício, seguindo o princípio de que o acessório segue o principal, deve desaparecer.

Após análise, a DRJ em Campo Grande/MS acatou parcialmente a impugnação. Do voto do acórdão nº 04-22.675 da 4ª Turma da DRJ/CGE (fl. 73 e segs.):

“(…)

Intimação para prestar esclarecimentos

Ainda como preliminar, o contribuinte alega que não recebeu a intimação para prestar esclarecimentos.

Sem adentrar no mérito de julgar se foi ou não recebida a intimação durante a fase de fiscalização, cabe dizer que ter ou não atendido esta intimação inicial não pode ser causa de nulidade do lançamento, pois em nada prejudica o direito de defesa do impugnante, pois a intimação prévia para esclarecimento é um procedimento interno, não maculando o lançamento nem mesmo quando não tenha sido feita. Para melhor esclarecimento do que se pretende afirmar, assim pronunciou-se o 1º Conselho de Contribuintes no acórdão nº 103-10.196/90 - DO - 24.07.90:

(…)

De forma que, não se configura hipótese de nulidade do lançamento o fato de o contribuinte ter ou não sido intimado a prestar esclarecimentos antes da lavratura do auto de infração, pois a fase do contraditório, instaurada com a impugnação, abre oportunidade para o oferecimento de todos os esclarecimentos por parte do autuado. Efetuado o lançamento tributário, e cientificado o contribuinte, foi-lhe assegurado o direito de defesa que é posterior à lavratura do Auto de Infração.

Sendo assim, o direito ao contraditório foi assegurado e o contribuinte exercitou ao apresentar a presente impugnação com os documentos integrantes da mesma.

Dedução com dependentes

A contribuinte havia declarado dois dependentes, os quais foram glosados por falta de comprovação. Para provar a relação de dependência, a impugnante apresenta as certidões de nascimento de fls. 11 e 12.

Entretanto, a partir dos sistemas da Receita Federal, verifica-se que os seus dependentes apresentaram declaração em separado, conforme extrato abaixo:

(...)

Desta forma a contribuinte teria cometido erro ao informa-los como dependentes, como se pode depreender da publicação da Secretaria da Receita Federal, “Perguntas e Respostas”, abaixo colacionada:

323 - O contribuinte que passa a ter rendimentos próprios no curso do ano-calendário e que apresenta declaração em separado pode ser dependente em outra declaração nesse mesmo ano?

Não. Exceto quando a relação de dependência iniciar ou terminar durante o ano-calendário (ex.: filho que completa 25 anos e passa a declarar), caso em que a pessoa física pode, simultaneamente, constar como dependente em uma declaração e apresentar declaração em separado.

Ressalte-se que os rendimentos e despesas devem ser declarados pelo valor correspondente ao período de dependência, com exceção do valor de dependente, que pode ser deduzido pelo valor total (R\$ 1.516,32).

Observe-se que o cônjuge ou companheiro que passou a ter rendimentos próprios no curso do ano-calendário e que apresenta declaração em separado não pode constar como dependente na declaração apresentada pelo outro cônjuge ou companheiro.

Consulte as perguntas 321, 322 e 324

Como se verifica, a contribuinte não poderia declara-los como dependentes. Assim, existindo vedação para dedução como dependente, deve ser mantida a glosa efetuada.

Deduções com despesas com instrução

Relativamente às despesas com instrução, não serão consideradas as deduções relativas aos dois dependentes, pois os mesmos declararam em separado, conforme explicitado no item anterior. Assim, somente o valor relativo à Escola Global de Educação Avançada Ltda (fl. 23) deve ser aceita, entretanto dentro do limite de R\$ 2.198,00, que é o máximo permitido por pessoa, conforme a publicação da Secretaria da Receita Federal, Perguntas e Respostas, a seguir transcrito:

360 - As deduções de despesas com instrução estão sujeitas a algum limite?

Sim. Estão sujeitas ao limite anual individual de R\$ 2.198,00. O valor dos gastos que ultrapassar esse limite não pode ser aproveitado nem mesmo para compensar gastos de valor inferior a R\$ 2.198,00 efetuados com o próprio contribuinte ou com outro dependente ou alimentando.

(Lei nº 9.250, de 1995, art. 81, II, "b"; Lei nº 11.119, de 2005, art. 39; RIR/1999, art. 81; IN SRF nº 15, de 2001, art. 39)

Sendo assim, deve ser restabelecido o valor de R\$ 2.198,00 como despesas com instrução.

Despesas Médicas

Em relação à dedução de despesas médicas, a Lei 9.250, de 1995, em seu artigo 8º, inciso II, estabelece que na declaração de ajuste anual poderá ser deduzida a soma:

(...)

Por outro lado, o artigo 73 e § 1º do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, estabelece que, verbis:

(...)

Depreende-se dos dispositivos transcritos que o direito à dedução das despesas médicas na declaração está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

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. O art. 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 probatório.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o impugnante a obrigação de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, sofre 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 não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Portanto, revela-se equivocado o entendimento de que os recibos são os únicos documentos necessários e hábeis para comprovação dos pagamentos e lisura das deduções pleiteadas. Esta não é a correta interpretação do dispositivo. 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.

Havendo motivado questionamento da autoridade fiscal, torna-se necessária a comprovação da efetiva prestação do serviço e do pagamento correspondente, não bastando, para gozar as deduções com despesas médicas, a disponibilidade de simples recibos ou declarações, como se vê nos julgados a seguir:

(...)

Assim, é necessário que seja comprovado:

1. Quem são as pessoas que receberam tratamento para que fique comprovado que estas pessoas são o próprio contribuinte ou seu dependente;
2. Que haja, nos recibos médicos apresentados, a descrição dos serviços prestados para que fique caracterizado se tratar de despesas médicas dedutíveis;
3. A comprovação do efetivo desembolso, especialmente quando as despesas forem de elevado valor para que se verifique se este ocorreu e se ocorreu dentro do ano-calendário.

Em princípio, admite-se como prova idônea de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Entretanto, existindo dúvida quanto à idoneidade do documento por parte do Fisco, pode este solicitar provas não só da efetividade do pagamento mediante cópia de cheques nominativos, mas também da efetividade dos serviços prestados pelos profissionais.

Comprovantes apresentados aos autos.

Nesse contexto, passarei a analisar os documentos trazidos pela interessada aos autos.

BENEFICIÁRIO	Declarado	Aceito	Observação
Francini Bononi Garcia Livramento	7.000,00		Não há prova do efetivo pagamento, seja cheque nominativo, extratos bancários, etc., uma vez que o valor é num valor elevado para ser pago em dinheiro. Além do mais, não é possível saber se quem recebeu o tratamento foi o próprio contribuinte ou outra pessoa, pois há identificação apenas de quem efetuou o pagamento e não do paciente. A descrição do tratamento é genérica.
Rudinei Sachs	6.000,00		Não há prova do efetivo pagamento, seja cheque nominativo, extratos bancários, etc., uma vez que o valor é num valor elevado para ser pago em dinheiro. Além do mais, não é possível saber se quem recebeu o tratamento foi o próprio contribuinte ou outra pessoa, pois há identificação apenas de quem efetuou o pagamento e não do paciente. A descrição do tratamento é genérica.
Augusto Marini Sobrinho	6.000,00		Não há prova do efetivo pagamento, seja cheque nominativo, extratos bancários, etc., uma vez que o valor é num valor elevado para ser pago em dinheiro.
João Miguel Machado da Silva	2.256,00		Não foi apresentada comprovação.
CROPP – Clínica Odontológica S/C Ltda	50,00		Não foi apresentada comprovação.
Cassems	712,13	712,13	Dedução será aceita, conforme comprovação à fl. 36.
Unimed Campo Grande	2.988,00	854,91	Somente foram apresentados os comprovantes de fls. 38/46.
TOTAL	29.927,00	1.567,04	

Obviamente que as razões apontadas para não se aceitar as comprovações apresentadas por si só não seriam impedimento para que estas despesas médicas tivessem realmente ocorrido, mas ensejam maior cuidado no acolhimento das provas correspondentes, principalmente com o cuidado de se aferir o efetivo pagamento e tratamento.

Desta forma, somente R\$ 1.567,04 devem ser aceitos.

Conclusão Assim, diante do restabelecimento de R\$ 1.567,04 a título de despesas médicas, a glosa com deduções indevidas que era R\$ 34.408,13 deve ser modificada para R\$ 32.841,09, o que faz com que o lançamento assim fique:

(...)”

A turma julgadora da DRJ concluiu então pela procedência parcial da impugnação, para restabelecer a dedução de R\$ 2.198,00 como despesas com instrução e de R\$1.567,04 a título de despesas médicas.

Cientificado, o interessado apresentou recurso voluntário de fl. 64 e segs. no qual repete suas razões de defesa já anteriormente trazidas em sede de impugnação, e anexa:

- recibos anteriores e recibos reemitidos, devidamente corrigidos pela fisioterapeuta Francini Bononi Garcia Livramento.
- recibos do médico Rudinei Sachs e declaração comprobatória atual.
- recibos do médico Augusto Mariani e declaração comprobatória atual.
- recibo do Ortodontista João Miguel Machado da Silva e a declaração de retificação do mesmo atualizada.

- recibo da CROPP Clínica de Radiologia e Tomografia S/C Ltda, e a declaração de ratificação da prestação do serviço atualizada.
- radiografias e tomografias da coluna vertebral, radiografia panorâmica, laudos atualizados.

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.

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

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

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 percorridas com clareza no voto posto no Acórdão nº 01-20.449 recorrido, conforme transcrito acima na parte “Relatório” do presente acórdão.

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 a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos, e quanto à **dedução de despesas médicas**, acrescento o seguinte.

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).

Do 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 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 caso em comento, é de se considerar bastante plausível a exigência de comprovantes pelo auditor responsável pela ação fiscal, pois tem-se que o valor deduzido a título de despesas médicas é sem dúvida significativo. Como a contribuinte não respondeu a intimação

na fase de procedimento de fiscalização, a DRJ, de forma correta, tomou para si a primeira análise da documentação.

As declarações e os recibos reemitidos, ora trazidos aos autos, emitidos pelos mesmos profissionais responsáveis pelo fornecimento da documentação anteriormente disponibilizada, somente se prestam a atestar a autenticidade dos recibos trazidos por ocasião da impugnação, mas não têm o condão de suprir as pendências apontadas pela turma julgadora de primeira instância, mormente quanto à necessidade de comprovação dos efetivos pagamentos. Também não suprem as citadas pendências as cópias de resultados de exames entregues (RX, tomografia), pois não é possível estabelecer uma relação direta dos mesmos com os supostos pagamentos e os serviços alegadamente prestados que foram utilizados em dedução.

Quanto aos pagamentos feitos a Francini Bononi (R\$ 7.000,00) e Rudnei Sachs (R\$ 6.000,00), a falta de indicação do beneficiário nos recibos, por si só, não os invalidaria, uma vez que, na falta dessa informação, pode-se presumir que o beneficiário é quem pagou pelo serviço. Entretanto, permanecem as demais razões apontadas pela DRJ para a não aceitação dos documentos.

O recibo no valor de R\$ 2.256,00 e correspondente declaração do ortodontista João Miguel Machado, fls. 151 e 152, não são suficientes para comprovar as despesas, pelas razões já aqui expostas para a não aceitação dos demais recibos e declarações apresentados (falta de comprovação do efetivo pagamento), além de não constar dos referidos documentos o número de registro no CRO do profissional.

Unicamente quanto ao pagamento feito a CROPP Clínica Odontológica, a nota fiscal de serviços de fl. 147 combinada com a declaração de fl. 136 comprovam o pagamento e a prestação do serviço, até mesmo em razão do valor pouco significativo, devendo desta forma ser restabelecida a referente dedução, no valor de R\$ 50,00.

Por fim, 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 a decisão da turma julgadora de primeira instância administrativa, exceto quanto à dedução da despesa de R\$ 50,00 com CROPP Clínica Odontológica, que deve ser restabelecida.

CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO parcial para restabelecer a dedução da despesa de R\$ 50,00 com CROPP Clínica Odontológica, conforme acima descrito.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito

t