



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10425.000515/2006-76
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2101-001-727 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2012
Matéria IRPF
Recorrente SEBASTIÃO SOARES DE CARVALHO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 2003

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. GLOSA

As despesas médicas são dedutíveis da base de cálculo do imposto sobre a renda, desde que comprovadas e justificadas.

MULTA DE OFÍCIO – LANÇAMENTO ANTERIOR AO FALECIMENTO
– As hipóteses previstas no artigo 964, inciso I, alínea “b” são aplicáveis somente quando o lançamento é realizado após o falecimento do contribuinte, pois a superveniência do acontecimento não tem o condão de alterar o auto de infração, o qual se encontrava perfeito, ao tempo de sua lavratura.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, em dar provimento ao recurso.

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS - Presidente.

GILVANSI ANTÔNIO DE OLIVEIRA SOUSA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Raimundo Tosta Santos, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Célia Maria de Souza Murphy, Gilvansi Antônio de Oliveira Sousa, Alexandre Naoki Nishioka, ausente momentaneamente o conselheiro Gonçalo Bonet Allage

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 31/38) interposto em 03 de agosto de 2009 contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE) (fls. 21/25), do qual o Recorrente teve ciência em 03 de julho de 2009 (fl. 29), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento de fls.04/09, lavrado em 23 de janeiro de 2006, em decorrência de dedução indevida de despesas médicas, verificada no ano-calendário de 2002, por falta de comprovação destas (fl. 9).

O acórdão teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002 DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. Apenas são dedutíveis, para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física, as despesas médicas realizadas com o contribuinte ou com os dependentes relacionados na declaração de ajuste anual, que forem comprovadas mediante documentação hábil e idônea.

Lançamento Procedente

Não se conformando, o Recorrente (Espólio de Sebastião Soares de Carvalho, representado por Luciene Soares Mariz), interpôs recurso voluntário (fls. 31/38), alegando em síntese, que os comprovantes são idôneos e, conseqüentemente, possuem todos os requisitos exigidos pela norma legal. Afirma que os pagamentos foram efetuados em espécie.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilvanci Antônio de Oliveira Sousa

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

A controvérsia gira em torno da necessidade ou não da comprovação da efetiva prestação de serviços médicos, bem como dos respectivos pagamentos, no caso, em dinheiro.

Comprovação de Despesas Médicas

Em relação à glosa dessas despesas, a norma aplicável ao caso (Lei n. 9.250/95) determina o seguinte:

“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 hospitais, 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 seu 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 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.”

Já o Decreto 3.000/99, ao regulamentar o imposto de renda, introduziu o seguinte comando normativo:

“Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1.943, art. 11, § 3º).

§ 1º. Se foram 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 n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).”

Cabe mencionar ainda que deve a autoridade fiscalizadora fazer a prova necessária para infirmar o recibo de despesas dedutíveis acostado aos autos pela fiscalizada, comprovando a não prestação do serviço ou o não pagamento. Não se pode, simplesmente, glosar as despesas médicas pelo fato de a fiscalizada não comprovar documentalmente o pagamento, já que o contribuinte, em relação a este ponto, não está obrigado a liquidar as obrigações representativas dos serviços por títulos de créditos, podendo fazer a liquidação em espécie.

Salvo em casos excepcionais, quando a autoria do recibo for atribuída a profissional que tenha contra si súmula administrativa de documentação tributariamente ineficaz, devidamente homologada e com cópia nos autos para que o contribuinte possa exercer

seu direito de defesa ou, quando efetivamente existirem nos autos elementos que possam afastar a presunção de veracidade de recibo, não se pode recusar recibos que preenchem os requisitos legais e que vêm acompanhados de declarações dos profissionais confirmando a prestação dos serviços, o respectivo recebimento, o beneficiário do tratamento e os dados completos do prestador.

Nesse sentido a determinação contida no art. 845, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99, *in verbis*:

"§ 1º Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indicio veemente de falsidade ou inexatidão" (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 79, §12)."

No presente caso, verifica-se que o auto de infração foi lavrado em virtude de dedução indevida de despesas fisioterápicas e odontológicas, constantes de recibos emitidos no exercício de 2002 por Daniella Maria Barbosa Carneiro e Jussara Maria de Sousa Santos, totalizando o valor de R\$ 18.000,00.

Sustenta o Recorrente, repisando os argumentos nos quais embasou a impugnação inicial, que os recibos apresentados preenchem todos os requisitos exigidos por lei e que os serviços fisioterápicos e odontológicos foram efetivamente prestados ao beneficiário, Sebastião Soares de Carvalho, de modo que os valores acima apontados teriam sido efetivamente pagos aos referidos profissionais.

Para melhor análise veja-se o seguinte quadro:

BENEFICIÁRIO: CONFORME RECIBOS / DECLARAÇÃO DOS PRESTADORES: SEBASTIÃO SOARES DE CARVALHO						
PRESTADORA	CPF	Nº REG	ENDEREÇO	DATA RECIBO	ESPÉCIE DESPESAS	VALOR R\$
Daniela Maria Barbosa Carneiro	760.254.034-49	CRO 2683	Elpídio de Almeida nº 1887-A - Catolé	29/01/2002	Odontologia	958,00
Daniela Maria Barbosa Carneiro	760.254.034-50	CRO 2683	Elpídio de Almeida nº 1887-A - Catolé	28/02/2002	Odontologia	960,00
Daniela Maria Barbosa Carneiro	760.254.034-51	CRO 2683	Elpídio de Almeida nº 1887-A - Catolé	28/03/2002	Odontologia	1.221,00
Daniela Maria Barbosa Carneiro	760.254.034-52	CRO 2683	Elpídio de Almeida nº 1887-A - Catolé	30/04/2002	Odontologia	950,00
Daniela Maria Barbosa Carneiro	760.254.034-53	CRO 2683	Elpídio de Almeida nº 1887-A - Catolé	31/05/2002	Odontologia	970,00
Daniela Maria Barbosa Carneiro	760.254.034-54	CRO 2683	Elpídio de Almeida nº 1887-A - Catolé	29/06/2002	Odontologia	880,00
Daniela Maria Barbosa Carneiro	760.254.034-55	CRO 2683	Elpídio de Almeida nº 1887-A - Catolé	31/07/2002	Odontologia	940,00
Daniela Maria Barbosa Carneiro	760.254.034-56	CRO 2683	Elpídio de Almeida nº 1887-A - Catolé	31/08/2002	Odontologia	1.200,00

Processo nº 10425.000515/2006-76
Acórdão nº 2101-001-727

S2-C1T1
Fl. 3

Daniela Maria Barbosa Carneiro	760.254.034-57	CRO 2683	Elpídio de Almeida nº 1887-A - Catolé	27/09/2002	Odontologia	1.221,00
Daniela Maria Barbosa Carneiro	760.254.034-58	CRO 2683	Elpídio de Almeida nº 1887-A - Catolé	31/10/2002	Odontologia	850,00
Daniela Maria Barbosa Carneiro	760.254.034-59	CRO 2683	Elpídio de Almeida nº 1887-A - Catolé	29/11/2002	Odontologia	850,00
TOTAL						11.000,00
VALOR TORAL DA DECLARAÇÃO ASSINADA PELA PRESTADORA (FL. 14)						11.000,00

Jussara Maria de Sousa Santos	002.698.594-20	CREFITO 15792-F	Rua Fernandes Vieira, 426 - José Pinheiro - Campina Grande - PB	20/12/2002	Fisioterapia	7.000,00
VALOR TOTAL DA DECLARAÇÃO ASSINADA PELA PRESTADORA (FL. 18)						7.000,00

TOTAL DOS RECIBOS						18.000,00
--------------------------	--	--	--	--	--	------------------

Com as declarações das prestadores de serviços, constantes das folhas 14 e 18, considero comprovadas as prestações de serviços.

Em princípio, a apresentação de recibos médicos é prova bastante para comprovar as despesas médicas, como se vê pela leitura do art. 8º, II, “a” e § 2º, III, da Lei nº 9250/95, *in verbis*:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

(...).

II - das deduções relativas:

a) aos 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;

(...).

§ 2º O disposto na alínea “a” do inciso II:

(...).

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;

Entretanto, trata-se de uma comprovação formal, indireta do serviço prestado, não sendo uma presunção absoluta, de direito, da prestação do serviço. O Decreto-Lei nº 5.844,

de 1943, art. 11, § 3º, determina que o contribuinte pode ser instado a comprovar ou justificar as deduções, deslocando para ele o ônus probatório. Mesmo que a norma possa parecer, tem tese, um tanto quanto discricionária, deixando ao alvedrio da autoridade lançadora a iniciativa, esta agiu amparada em indícios fortes de ocorrência de irregularidades nas deduções: o percentual de despesas médicas é elevado em relação ao total dos rendimentos tributáveis. Saliente-se que, ante a expressividade das deduções pleiteadas, cabe ao fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 73 do RIR/1999.

A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada a comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados. A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o recorrente a obrigação de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, acarreta consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções. Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado.

Compulsando os autos, deveras causa estranheza que um contribuinte com rendimentos anuais no valor de R\$ 75.100,81, como informado às folhas 33, possa ter despendido R\$ 30.230,30 com despesas médicas (23,96% dos rendimentos tributáveis, isentos ou não-tributáveis). Diante de tal fato, necessariamente o contribuinte tem que fazer uma prova robusta da execução dos serviços, além dos recibos médicos, que pode caracterizar-se como documento médico/odontológico. Utilizando-se uma análise criteriosa, específica, das espécies de despesas, tem-se que é razoável os valores despendidos com os serviços fisioterápicos (R\$7.000,00), especialmente por tratar-se de um idoso. Contudo, ante a elevada soma do tratamento odontológico (R\$ 11.000,00), cujos valores são apresentados em 11 (onze) recibos de valores diversos, termina por jogar uma sobra de suspeição sobre todos os demais recibos do contribuinte.

Neste contexto, ante a expressividade das deduções pleiteadas, cabe ao fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 73 do RIR/1999, anteriormente transcrito. Portanto, como anteriormente exposto, a dedução de despesas médicas na declaração da contribuinte está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, o que não se verifica nestes autos.

No entanto com as declarações das prestadores de serviços, constantes das folhas 14 e 18, considero comprovadas as prestações de serviços.

Exclusão de Multa de Ofício

O pedido para que, em face do falecimento do contribuinte e do disposto no art. 964 do RIR/99, mitigue-se a penalidade de ofício para multa no percentual de 10% (dez por cento) não pode ser acatado, por falta de amparo legal, tendo em vista o princípio constitucional da legalidade e o disposto no art. 142 do CTN, pois o crédito tributário de que trata o presente processo (tributo, juros e multas), não foi exigido originalmente do espólio ou dos sucessores, mas do próprio contribuinte, em 23/01/2006 (fl.04), antes, portanto, do seu óbito, que ocorreu em 22/07/2006 (fl.39).

Tendo o crédito tributário sido regularmente constituído contra o contribuinte, ele não poderá ser total ou parcialmente excluído ou extinto sem expressa autorização de lei, cuja interpretação deve ser literal, conforme estabelecem o inc. VI, do art. 97 e o inc. I, do art. 111, do CTN, adiante reproduzidos:

"Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI — as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

*"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
I — suspensão ou exclusão do crédito tributária;"*

O texto do art. 184 do CTN, abaixo transcrito, corrobora o exposto ao dispor que os bens e rendas do espólio respondem pelo pagamento do crédito tributário (tributo, multa e juros) do de cujus. O referido dispositivo legal também não admite interpretação de que deva ser excluída a multa exigida de ofício do de cujus, pois, se assim fosse, forçoso seria admitir que a multa também deveria ser excluída do sujeito passivo (contribuinte) e da massa falida, que são citados simultaneamente com o espólio no art. 184 do CTN, ao definir a responsabilidade do patrimônio deles pelo crédito tributário:

"Art. 184 - Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis."

O art. 131 do CTN, a seguir transcrito, versa sobre a responsabilidade do espólio e dos sucessores relativamente pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, não excluindo expressamente a multa contra ele lançada, prevalecendo, portanto, o disposto no art. 184 do CTN:

"Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

II - O sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação.

III — o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/199 — RIR199, nos arts. 11, 23 e 964, abaixo reproduzidos, dispõe que ao espólio é aplicável a multa de mora de 10%, quando se apurar omissão de rendimentos pela abertura da sucessão, ou seja, após o óbito do contribuinte:

"Art. 11. Ao espólio serão aplicadas as normas a que estão sujeitas as pessoas físicas, observado o disposto nesta Seção e, no que se refere à responsabilidade tributária, nos arts. 23 a 25 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 45, § 3º, e Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947, art.1º).(g.n.).

"Art. 23. São pessoalmente responsáveis (Decreto nº5.844, de 1943, art. 50, e Lei nº5.172, de 1966, art. 131, incisos I/e III):

(...)

II— o espólio, pelo tributo devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

§ 1º Quando se apurar, pela abertura da sucessão, que o de cujus não apresentou declaração de exercícios anteriores, ou o fez com omissão de rendimentos até a abertura da sucessão, cobrar-se-á do espólio o imposto respectivo, acrescido de juros moratórios e da multa de mora prevista no art. 964, I, "b", observado, quando for o caso, o disposto no art. 874 (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 49)7(sublinhei).

"Art. 964. Serão aplicadas as seguintes penalidades:

I — multa de mora:

b) de dez por cento sobre o imposto apurado pelo espólio, nos casos do § 1º do art. 23 (Decreto-Lei nº5.844, de 1943, art. 49);"(grifei).

Os mencionados dispositivos do RIR/99 têm como fundamento legal o art. 49 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, a seguir transcrito:

"Art. 49. Quando se apurar, pela abertura da sucessão que o de cujus não apresentou declaração para os exercícios anteriores, ou o fez com omissão de rendimentos, cobrar-se-á do espólio o imposto respectivo, acrescido da multa de mora de 10 %.

Parágrafo único. Se as faltas forem cometidas pelo inventariante serão punidas com as multas previstas no Capítulo III do Título III deste decreto-lei ".

No sentido exposto já decidiu o Conselho de Contribuintes, conforme ementas dos acórdãos abaixo transcritas:

"LANÇAMENTO ANTERIOR AO FALECIMENTO — As hipóteses previstas no artigo 11 do RIR/80 são aplicáveis somente quando o lançamento é realizado após o falecimento do contribuinte, pois a superveniência do acontecimento não tem o condão de alterar o auto de infração, o qual se encontrava perfeito, ao tempo de sua lavratura." (Ac. 104-92.999).

RESPONSABILIDADE - ESPÓLIO - O art. 184 do CTN determina que o espólio responde pelo pagamento da totalidade do crédito tributário." (Ac. 102-44.907).

ESPÓLIO - LANÇAMENTO ANTERIOR AO FALECIMENTO – MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR

- A responsabilidade do espólio, nos casos de lançamento de ofício efetuados ainda em vida do "de cujus; é pelo crédito tributário, não apenas pelo tributo. (Ac 106-11.431)

Assim sendo, a multa de ofício aplicada antes da abertura da sucessão não pode ser excluída e nem substituída pela referida multa de mora, por falta de amparo legal. No entanto como as despesas médicas estão sendo reestabelecidas, será excluída a multa de ofício.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso.

Gilvanci Antônio de Oliveira Sousa - Relator



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por DOV GILVANSI LEVI NAJMAN DE OLIVEIRA SOUSA em 22/06/2012 09:56:26.

Documento autenticado digitalmente por DOV GILVANSI LEVI NAJMAN DE OLIVEIRA SOUSA em 22/06/2012.

Documento assinado digitalmente por: LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS em 06/07/2012 e DOV GILVANSI LEVI NAJMAN DE OLIVEIRA SOUSA em 22/06/2012.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 11/09/2019.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP11.0919.13321.JYGE

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:
307F990593AD138D4E2C1B6EFC8688BB450B2087