



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10510.001474/2010-52
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-006.219 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 25 de julho de 2023
Recorrente DUCLERC CHAVES SOBRINHO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

DESPESAS MÉDICAS . COMPROVAÇÃO.

A dedução com despesas médicas é admitida se comprovada com documentação hábil e idônea.

DESPESAS MÉDICAS. RECIBO SEM A EXPRESSA INDICAÇÃO DO BENEFICIÁRIO DOS SERVIÇOS PRESTADOS.

Pode-se presumir que o beneficiário dos serviços médicos é quem efetuou o correspondente pagamento, a não ser que discriminado no recibo de forma diversa, ou diante de fundados indícios de fraude.

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 02-69.553 da 9ª Turma da DRJ em Belo Horizonte/MG (fls. 43 e segs.).

Trata-se de notificação de lançamento relativa ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF correspondente ao ano calendário de 2008, para exigência de crédito tributário, no valor de R\$ 4.349,60 (quatro mil e trezentos e quarenta e nove reais e sessenta e nove centavos), incluída a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e juros de mora.

Consoante descrição dos fatos e enquadramento legal constantes da notificação de lançamento, o crédito tributário foi constituído em razão de ter sido apurada dedução indevida a título de despesas médicas no valor de R\$ 16.040,00, haja vista que os recibos apresentados não especificam o paciente em que foram prestados os serviços.

O contribuinte foi cientificado do lançamento fiscal e apresentou impugnação, na qual argumentou, em síntese, que acostou aos autos declaração do médico Joanes Silva Santos, CPF 151.031.375-34, na qual identifica o nome do paciente e detalha quais os procedimentos efetuados.

Em razão do montante das despesas odontológicas, foi determinada diligência fiscal para que o órgão de origem intimasse o contribuinte a apresentar a documentação comprobatória do efetivo pagamento (cópia de cheques, extratos bancários, etc.).

Em resposta à intimação, o interessado apresentou comprovante de transferência no valor de R\$ 4.570,00 (fls. 58), do Banco do Brasil no dia 01 de dezembro de 2008. Quanto aos demais pagamentos, o sujeito passivo informa que foram efetuados em espécie, não sendo possível identificar nos extratos bancários os valores sacados para tal fim.

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

Das despesas médicas.

No que concerne da dedução de despesas médicas, o artigo 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), cuja matriz legal é o artigo 8º, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.250/1995, dispõe que:

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 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

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

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 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;

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§2º - Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.

§3º - *Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.*

§4º - *As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.*

§5º - *As despesas médicas dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8º, §3º).*

O artigo 73 e § 1º do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, abaixo transcrito, prevê que, a juízo da autoridade fiscal, todas as deduções estarão sujeitas à comprovação ou justificação, e, portanto, poderão ser exigidos outros elementos necessários à comprovação da despesa médica.

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decretos-lei n.º 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 n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

No caso em espécie, o sujeito passivo apresentou recibos médicos às fls. 17/19 emitidos pelo profissional Joanes Silva Santos, os quais não identificam o serviço prestado e o nome do paciente. Na impugnação, o notificado trouxe às fls. 20 relatório emitido em 23/04/2010, no qual o dentista detalha todo o tratamento odontológico que foi submetido, confirmando, inclusive, o recebimento de R\$ 16.040,00 em 05 parcelas de R\$ 2.294,00 e uma de R\$ 4.570,00 (paga em 11/12/2008).

Em razão do montante das despesas odontológicas, foi determinada diligência fiscal para que o órgão de origem intimasse o contribuinte a apresentar a documentação comprobatória do efetivo pagamento (cópia de cheques, extratos bancários, etc.).

Em resposta à intimação, o interessado apresentou comprovante de transferência no valor de R\$ 4.570,00, do Banco do Brasil no dia 01 de dezembro de 2008, em favor de Joanes Silva Santos. Quanto aos demais pagamentos, o sujeito passivo informa que foram efetuados em espécie, não sendo possível identificar nos extratos bancários os valores sacados para tal fim.

Nesse sentido, resta comprovada a despesa de R\$ 4.570,00 conforme transferência de recursos para a conta do profissional Joanes Silva Santos.

Quanto aos 05 recibos de R\$ 2.294,00, sobre os quais o impugnante alega que os pagamentos foram feitos em dinheiro, não sendo possível identificar nos extratos bancários os valores sacados para tal fim, não foram aceitos nesse julgamento.

Ressalte-se que o pagamento de despesas em espécie é uma opção do contribuinte, no entanto, para despesas que podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto de renda, o contribuinte deve se precaver com meios de comprovação do seu efetivo pagamento.

Os recibos, como meras declarações, são provas relativas, válidos entre as partes para efeito de quitação de débitos, todavia insuficientes perante terceiros como prova do pagamento que atestam, cabendo ao interessado, em caso de dúvida, comprová-los mediante apresentação de provas materiais. É o que decorre do artigo 368 do Código de Processo Civil:

Art. 368. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato. (grifei).

Assim, havendo indícios de inidoneidade, seja pelos valores excessivos das despesas, seja pelo não atendimento de exigências previstas na legislação, é indispensável que o interessado apresente provas materiais dos fatos que alega, e não meras declarações.

Neste compasso, há respaldo em diversos acórdãos do Conselho de Contribuintes:

IRPF - DESPESAS MÉDICAS, ODONTOLÓGICAS E OUTRAS DEDUTÍVEIS - A efetividade do pagamento a título de despesas odontológicas não se comprova com mera exibição de recibo, mormente quando o contribuinte não carregou para os autos qualquer prova adicional da efetiva prestação dos serviços e existem fortes indícios de que os mesmos não foram prestados (Ac. 1º CC 102-44154/2000)

IRPF - DEDUÇÕES COM DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo, sem vinculação do pagamento ou a efetiva prestação de serviços. Essas condições devem ser comprovadas quando restar dúvida quanto à idoneidade do documento (Ac. 1º CC 102-43935/1999)

IRPF - DESPESAS MÉDICAS - DEDUÇÃO - Inadmissível a dedução de despesas médicas, na declaração de ajuste anual, cujos comprovantes não correspondam a uma efetiva prestação de serviços profissionais, nem comprovado os desembolsos. Tais comprovantes são inaptos a darem suporte à dedução pleiteada. Legítima, portanto, a glosa dos valores correspondentes, por se respaldar em recibo imprestável para o fim a que se propõe (Ac. 1º CC 104-16647/1998)

COMPROVAÇÃO. Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo, sem vinculação do pagamento ou a efetiva prestação de serviços. Essas condições devem ser comprovadas quando restar dúvida quanto à idoneidade do documento (Acórdão CSRF/01-1.458/1992 - DO 19/01/1995)

Portanto, não tendo o sujeito passivo comprovado, mediante a apresentação de documentos bancários, os pagamentos relativos à parte das despesas médicas declaradas, tais glosas permanecem mantidas.

Da alteração do lançamento fiscal.

Com base nestas observações, cabe alterar o lançamento, conforme demonstrado a seguir:

(...)

Conclusão.

Ante o exposto, voto por considerar procedente em parte a impugnação, mantendo o imposto suplementar no valor R\$ 1.109,87, e exonerando o valor de R\$ 1.256,75, juntamente com os acréscimos legais devidos.

Cientificado da decisão de primeira instância em 22/07/2013, o sujeito passivo interpôs, em 20/08/2013, Recurso Voluntário, fl. 72, sustentando, em apertada síntese, que os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Honório Albuquerque de Brito, Relator

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

Passo então à análise da questão posta, qual seja, se os recibos e demais documentos apresentados relativos a supostos pagamentos feitos ao dentista Joanes Silva Santos 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. De um total glosado de R\$ 16.040,00 o contribuinte logrou ser restabelecido após o julgamento na primeira instância o valor de R\$ 4.570,00, restando pois os demais R\$ 11.470,00 para serem avaliados no presente julgamento.

Dispõe o art. o art.73 do Decreto n.º 3.000, de 1999:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei n.º 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 n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

Ainda do Decreto n.º 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 n.º 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” (fls.8-9) 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, lê-se:

Glosa da despesa médica relativa a pagamento junto a Joanes Silva Santos, CPF 151.031.375-34, no valor total de R\$ 16.040,00, visto que os recibos apresentados para a sua comprovação não atendem aos requisitos legais, na medida que não especificam o paciente em que os serviços foram prestados, de modo a ficar comprovado que a mesma é despesa médica do declarante.

Foi essa, portanto, a pendência expressamente apontada pela autoridade fiscal para a não aceitação dos recibos apresentados no curso da ação fiscal como suficientes para comprovar as despesas médicas em questão, e que ao final ensejou o lançamento do crédito tributário: a falta de identificação expressa do beneficiário dos tratamentos.

A DRJ, por sua vez, após diligência à unidade de origem da Receita Federal, manteve a glosa por uma razão diversa: falta de comprovação do efetivo pagamento, qual seja, da efetiva transferência dos valores do pagador (contribuinte) para o prestador.

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 não o fez, glosando as despesas pela falta da indicação do nome do paciente. Ora, é cediço ser possível presumir que o beneficiário dos serviços é quem efetuou o pagamento, a não ser que discriminado no recibo de forma diversa, ou diante de fundados indícios de fraude, o que pode ser extraído da leitura do art. 97, inciso II, da IN RFB 1.500/2014:

“Art. 97. A dedução a título de despesas médicas limita-se a pagamentos especificados e comprovados mediante documento fiscal ou outra documentação hábil e idônea que contenha, no mínimo:

...

II - a identificação do responsável pelo pagamento, bem como a do beneficiário caso seja pessoa diversa daquela;”

O julgador administrativo, por sua vez, 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.

Assim sendo, entendo que devem ser restabelecidas as deduções a título de despesas médicas.

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