



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10665.000403/2007-73
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-003.835 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 22 de outubro de 2020
Recorrente MARCO LUCIO DA SILVA FERREIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

Quando devidamente comprovados 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 efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS. AUSÊNCIA DO BENEFICIÁRIO DO SERVIÇO. POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

Na hipótese de o comprovante de pagamento do serviço médico prestado ter sido emitido em nome do contribuinte sem a especificação do beneficiário do serviço, pode-se presumir que esse foi o próprio contribuinte, exceto quando, a juízo da autoridade fiscal, forem constatados razoáveis indícios de irregularidades.

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)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator

Participaram das sessões virtuais, não presenciais, os conselheiros Honório Albuquerque de Brito (Presidente), André Luís Ulrich Pinto e Marcelo Rocha Paura.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2001-003.835 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 10665.000403/2007-73

Relatório

Do Lançamento

Trata o presente de Notificação de Lançamento (e-fls. 5/11), lavrada em 29/05/2007, em desfavor do recorrente acima citado, no qual a autoridade fiscal, durante procedimento de revisão de sua Declaração de Ajuste Anual – DAA, relativa ao exercício de 2005, formalizou o lançamento suplementar de ofício contendo a infração de **dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 38.174,04**.

Da Impugnação

O interessado apresentou a impugnação (e-fls. 2/4), alegando, em síntese, os seguintes argumentos, extraídos do relatório do julgamento anterior:

Cientificado da exigência em 11/06/2007, documento de postagem à fl. 33, o sujeito passivo apresentou defesa, fls. 1/3, onde alega, em síntese, que:

Afirma que compareceu na Repartição Fazendária apresentando e prestando os esclarecimentos que foram necessários para justificar os valores informados em sua DIRPF, exercício 2005.

Diz que os três dependentes são sua esposa, sua filha e seu sobrinho, o qual mantém a Guarda Judicial, conforme documentos anexados à defesa. Assim, as deduções não podem ser glosadas.

Enumera as despesas médicas declaradas no valor total de R\$ 38.174,04, e diz justificar a despesa de R\$ 3.900,00 declarada como paga ao profissional Eduardo Neves Costa com cópias de recibos, declaração e laudos odontológicos. A mesma justificativa é apresentada para o valor declarado de R\$ 1.500,00 como pago ao Sr. Emílio Prado Fonseca e para o valor de R\$ 6.496,00 declarado como pago ao Sr. Gustavo Valadão Dias.

Esclarece que a despesa com instrução foi da dependente Lorena Ferreira (filha) e comprova-se pela declaração anexada à defesa emitida pelo estabelecimento de ensino. Assim, tal dedução não pode ser glosada.

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão nº 02-29.230 (e-fls. 42/47), os membros da 8ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG), por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, mantendo no crédito tributário a infração sobre despesas médicas e, do voto da relatora a quo, podemos destacar o seguinte:

...

À fl. 14 o contribuinte junta aos autos recibos de pagamentos emitidos pelo profissional Eduardo Neves Costa, no montante de R\$ 3.900,00. À fl. 15 junta declaração onde consta o tratamento realizado em Marco Lúcio da Silva Ferreira. Não há menção ao tratamento realizado em Lorena Ferreira, filha do declarante, à época com oito anos de idade, para quem foi emitido um recibo de R\$ 1.900,00. Não restou explicitada a forma do pagamento.

Às fls. 16/17 junta declaração e recibo emitido pelo profissional Emílio Prado da Fonseca, no valor de R\$ 1.500,00. Consta da declaração que o tratamento foi realizado em Lorena Ferreira e o pagamento foi feito em dinheiro.

Às fls. 19/26 junta prontuários odontológicos, sete recibos no montante de R\$ 6.496,00, e declaração do profissional Gustavo Valadão. Não consta dos recibos quem foi o beneficiário do tratamento e todos possuem data de emissão no dia 18 do mês. Verificando-se o calendário do ano de 2004, observa-se que a data de três dos sete recibos caíram em domingos. Em declaração do profissional às fls. 26/"/ consta que o pagamento foi feito em dinheiro.

Para os demais profissionais de saúde para os quais o contribuinte declarou ter efetuado pagamentos, não foram apresentados documentos.

Relativamente às despesas médicas, a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, artigo 8, inciso II, alínea "a", estabelece que na declaração de ajuste anual, para apuração da base de cálculo do imposto, poderão ser deduzidos 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, restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativos ao seu tratamento e ao de seus dependentes.

De acordo com o §2º do citado dispositivo, a dedução fica condicionada ainda a que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e CPF ou CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento, não se aplicando às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro.

Da análise da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, artigo 8º, §2º, verifica-se que, para que o documento de despesas médicas seja considerado eficaz como prova da dedução, deve necessariamente conter as características a seguir: a) servir como quitação da obrigação por valor de pagamento realizado pelo contribuinte (incisos I e III), o que, por evidente, enseja a especificação do valor pago e do pagante; b) identificar o contribuinte e os seus dependentes como beneficiários do tratamento (inciso II); c) identificar a natureza do serviço prestado, e a quantidade, se for o caso, o que não é suprido por expressões genéricas (inciso II1); d) identificar o nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ do prestador do serviço (inciso III).

O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, dispõe no artigo 73, § V que:

...

Ante a legislação que rege a matéria, vê-se que, em princípio, admite-se como prova de pagamentos tão somente os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Existindo, porém, dúvida quanto à efetividade de gastos médicos declarados, a legislação permite que a autoridade tributária não acate recibos como provas suficientes para evidenciar as efetivas realizações de tais gastos, podendo, a seu juízo, visando formar sua convicção, solicitar elementos adicionais que demonstrem a veracidade do pleito declarado.

De se notar que a lei pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O artigo 1º, § 3º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, portanto, ao estabelecer expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprovar ou justificar as deduções pleiteadas, a juízo da autoridade lançadora, deslocou para ele o ônus probatório.

Saliente-se que 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. 11, § 4º, do já citado Decreto-lei nº 5.844, de 1943.

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para este o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções. Também importa ressaltar que é ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. S Verifica-se que o sujeito passivo não juntou nos autos documentos subsidiários suficientes que permitissem a especificação dos serviços/tratamentos na área de saúde não discriminados nos recibos e que comprovassem que ele e seus dependentes foram, de fato, os beneficiários de todos os serviços declarados.

O sujeito passivo poderia também provar a efetiva realização dos pagamentos correspondentes. A comprovação da efetividade dos pagamentos pode ser feita por meio de cópias de cheques fornecidas pela instituição bancária, comprovantes de depósitos na conta do prestador dos serviços, comprovantes de transferências eletrônicas de fundos, transferências interbancárias, comprovantes de transmissão de ordens de pagamentos, e, no caso de pagamentos efetuados em dinheiro, extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e valores coincidentes ou aproximados em relação aos pagamentos em questão ou por outros documentos que o contribuinte julgar convenientes, desde que surtam os devidos efeitos legais.

A documentação apresentada, sem a prova da efetividade dos pagamentos, dos serviços prestados e do beneficiário dos mesmos, não tem o valor probatório pretendido pelo autuado.

Registre-se que em defesa do interesse público, é entendimento desta Turma de Julgamento que, para gozar as deduções com despesas médicas, não basta ao contribuinte a disponibilidade de recibos ou declarações, cabendo a este, comprovar de forma objetiva a efetividade da prestação dos serviços e do pagamento realizado.

Logo, para que a documentação tenha eficácia probatória, deve refletir a quitação de determinada obrigação. Sendo assim, é necessário que a documentação apresentada pelo contribuinte seja possível identificar a natureza do serviço prestado, não bastando a menção genérica à prestação de serviços de odontologia; o efetivo pagamento e a correspondência entre o pagamento e o valor pago ao nome, número de inscrição cadastral e endereço do profissional receptor da contraprestação pecuniária. No presente caso, o impugnante apesar de ter apresentado cópia dos recibos relacionados aos valores de Despesas Médicas glosadas, não comprovou em todos os casos que foi ele ou seus dependentes os usuários de tais serviços e que, de fato, tais serviços foram prestados. Assim, a documentação apresentada não é robusta o bastante para infirmar a autuação.

Sendo assim, mantém-se a glosa relativa às despesas médicas e são aceitas as deduções com dependentes e com instrução.

Do Recurso Voluntário

Inconformado com o resultado do julgamento de 1ª instância e amparado pelo contido no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, o interessado interpôs o ***recurso tempestivo*** (e-fls. 55/61), arguindo contra a manutenção da glosa sobre suas despesas médicas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

Da Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo à sua análise.

Da Matéria em Julgamento

Inicialmente registramos que, pela observação da decisão de piso (e-fls. 44) e dos documentos juntados nos autos, o interessado ***não apresentou documentos comprobatórios sobre parcela das deduções com despesas médicas, no valor total de R\$ 26.278,04***, conforme registro constante no voto da decisão anterior, abaixo transcrito:

Para os demais profissionais de saúde para os quais o contribuinte declarou ter efetuado pagamentos, *não foram apresentados documentos*.

Vê-se que o contribuinte, em sede impugnatória, não cumpriu com o requisito disposto no inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

...

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e ***provas que possuir***; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

...

Ressaltamos que, com o seu recurso voluntário, ***não foi juntado nenhum documento probatório adicional*** aos já existentes nos autos.

Por todo o exposto, a matéria constante na presente autuação devolvida a este Conselho para reanálise por meio de Recurso Voluntário é a ***dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 11.896,00***.

Do Mérito

Da Glosa sobre Deduções com Despesas Médicas

Em apertadíssima síntese, o recorrente afirma que os recibos constantes dos autos atendem legislação e se prestam a provar as despesas, vez que assinados por profissionais credenciados.

Que o fato de existirem recibos que recaíram em domingos não altera o seu direito, vez que não se pode prever o momento em que necessitará de atendimento médico ou de dentista.

Com relação à alegação de que vários documentos não constam identificação do beneficiário, tal defeito não prejudica seu direito a dedução.

Finaliza afirmando que atendeu os requisitos necessários à comprovação das deduções, devendo as mesmas serem capazes de extinguir a cobrança do imposto suplementar ora cobrado.

Em suma, estão acima transcritas, as principais linhas argumentativas de defesa do recorrente.

De início, convém reproduzir trecho constante da descrição dos fatos e enquadramento legal e seu complemento (e-fls. 8):

Regularmente intimado, o contribuinte não atendeu à Intimação até a presente data.

Em decorrência do não atendimento à Intimação, foi glosado o valor de R\$ *****38.174,04, deduzido indevidamente a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação.

No julgado anterior (e-fls. 45/46), a i. Relatora motivou a manutenção das glosas da seguinte forma:

...o sujeito passivo não juntou nos autos documentos subsidiários suficientes que permitissem a especificação dos serviços/tratamentos na área de saúde não discriminados nos recibos e que comprovassem que ele e seus dependentes foram, de fato, os beneficiários de todos os serviços declarados...

...

A documentação apresentada, sem a prova da efetividade dos pagamentos, dos serviços prestados e do beneficiário dos mesmos, não tem o valor probatório pretendido pelo autuado.

Bem, o ponto de discordância resume-se, pode-se assim dizer, quanto à suficiência de recibos e declarações, apresentados pelo contribuinte, para comprovar eficazmente, após regularmente intimado, as despesas com profissionais da área médica/odontológica para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física.

Antes de iniciarmos a análise deste caso concreto, recomendável a transcrição da base legal para dedução de despesas dessa natureza que está na alínea "a" do inciso II do artigo 8º da Lei 9.250/95, regulamentada no artigo 80 do RIR/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 (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*;

(...) (grifou-se)

Complementando a necessidade dessa comprovação, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, em seu art. 73, dispõe que:

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). (grifou-se)

O recorrente apresentou *recibos, declarações e prontuários odontológicos* (e-fls. 18/34) no intuito de comprovar a regularidade da prestação dos serviços médicos/odontológicos.

Em regra, a apresentação de recibos como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, §1º, III, do RIR/1999, *pode ser considerada suficiente, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame*.

No presente caso, *não constam dos autos que a autoridade lançadora tenha exigido do contribuinte* a comprovação da efetividade da prestação dos serviços médicos/odontológicos, por meio de cheques, recibos de cartão de crédito, transferências eletrônicas e outros comprovantes de pagamento, bem como a apresentação de exames laboratoriais ou de imagens realizados, prontuários e/ou fichas de acompanhamento médico, receituários entre outros documentos possíveis.

Com efeito, vemos que o agente fiscal motivou sua glosa pela *falta de comprovação*, ou seja, utilizou-se de expressão “genérica/ampla”, não especificando/detalhando melhor quais documentos seriam necessários para comprovar tais despesas de forma satisfatória.

É de entendimento deste julgador que não cabe a este estabelecer outros elementos de comprovação, além dos exigidos pela legislação, quando durante o procedimento não o fez a autoridade fiscal.

Neste caso, o escopo de minha reanálise limita-se à adequação dos recibos apresentados pelo sujeito passivo.

Dentro desta linha de raciocínio, vemos que a única restrição feita aos mesmos, pela decisão anterior, ***foi a falta da indicação expressa dos beneficiários da prestação de serviços odontológicos*** em alguns dos recibos.

Quanto a este tema, ressaltamos que na ausência de especificação do beneficiário dos serviços médicos prestados, ***pode-se presumir que esse foi o próprio contribuinte***, entendimento contido na resposta da Solução de Consulta Interna nº 23/2013, abaixo transcrita, com a qual concordo inteiramente e utilizo de forma corriqueira em processos de minha relatoria:

Na hipótese de o comprovante de pagamento do serviço médico prestado ter sido emitido em nome do contribuinte sem a especificação do beneficiário do serviço, pode-se presumir que esse foi o próprio contribuinte, exceto quando, a juízo da autoridade fiscal, forem constatados razoáveis indícios de irregularidades.

Da análise da documentação acostada, entendo que a mesma, neste caso particular, ***é suficiente para comprovar a efetividade da prestação de serviços odontológicos ao sujeito passivo e aos seus dependentes***.

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, entendo que o recorrente ***logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços odontológicos*** com aqueles profissionais, e, assim, ***voto pelo restabelecimento das deduções com despesas médicas para as quais apresentou recibos e declarações, no valor total de R\$ 11.896,00***.

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário e, no mérito, **DOU-LHE PROVIMENTO**.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura