



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

Processo nº 10860.001028/2009-34
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2101-01.223 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de julho de 2011
Matéria
Recorrente Maurício Leonel Galdino
Recorrida Fazenda Nacional

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2006

Ementa: DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

Podem ser deduzidos como despesas médicas os valores pagos pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, limitando-se aos pagamentos especificados e comprovados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para restabelecer as deduções com despesas médicas no valor de R\$ 218,57.

(assinado digitalmente)

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS - Presidente

(assinado digitalmente)

CELIA MARIA DE SOUZA MURPHY - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Raimundo Tosta Santos, Alexandre Naoki Nishioka, José Evande Carvalho Araújo, Gilvanci Antonio de

Oliveira Sousa, Celia Maria de Souza Murphy (Relatora). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

Em desfavor de MAURÍCIO LEONEL GALDINO foi emitida a Notificação de Lançamento às fls. 58, na qual é cobrado imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF) suplementar correspondente ao ano-calendário de 2005 (exercício 2006), no valor total de R\$ 7.061,97 (sete mil e sessenta e um reais e noventa e sete centavos) que, acrescido de multa de ofício e de juros de mora, calculados até 30 de setembro de 2009, perfaz um crédito tributário total de R\$ 15.172,63 (quinze mil, cento e setenta e dois reais e sessenta e três centavos).

Na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, às fls. 59, consta ter havido dedução indevida com despesas médicas, por falta de comprovação ou por falta de previsão legal para a sua dedução.

Em 20 de outubro de 2009 foi apresentada Impugnação (fls. 01 a 07) e juntados os documentos de fls. 12 a 56. O contribuinte alegou, em síntese, que:

1) a Fiscalização descartou-se todo o conjunto probatório apresentado pelo contribuinte, glosando-se praticamente todas as despesas efetuadas e comprovadas, usurpando de forma absurda seu poder discricionário para tal averiguação, não agindo com a razoabilidade que o caso exige;

2) agiu de forma legal, deduzindo seus gastos médicos do imposto devido, elaborando sua própria declaração, comprovando que se houvesse alguma divergência seria por falta de conhecimento e não má-fé;

3) agiu da melhor forma possível, justificando todas suas despesas com recibos e declarações, juntando documentos, para espantar qualquer dúvida que ainda insista em pairar;

4) sua movimentação bancária comprova a sua capacidade econômica para o vulto dos pagamentos efetuados.

Cita jurisprudência no sentido de que o fisco não pode simplesmente glosar as despesas dos contribuintes e requer insubsistência e improcedência total do lançamento.

A 10.^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo 2, por meio do Acórdão n.º 17-44.993 (fls. 100 a 109), julgou a Impugnação parcialmente procedente, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. ÔNUS DA PROVA. GLOSA.

Mantidas as glosas de despesas médicas, quando não apresentados comprovantes da efetividade dos pagamentos e

*prestação de serviços, a dar validade plena aos recibos.
Restabelece-se a dedução na parte comprovada.*

*Cabe ao contribuinte, mediante apresentação de meios
probatórios consistentes, comprovar a efetividade da despesa
médica para afastar a glosa.*

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformado, em 23 de novembro de 2010, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 111 a 120), no qual, reiterando todos os argumentos apresentados na Impugnação, pede a reforma da decisão de primeira instância no tocante às despesas médicas.

Alega que a decisão “monocrática” não respeitou os argumentos apresentados, ao decidir que cabe ao contribuinte comprovar e justificar as deduções efetivadas no ano-calendário de 2005. Sustenta que os recibos constantes dos autos preenchem, sim, os requisitos previstos no inciso III do artigo 80 do Decreto nº 3.000, de 1999. Afirma que os recibos e declarações emitidos pelos profissionais envolvidos, em nenhum momento, foram declarados inidôneos e que os profissionais também não foram declarados incompetentes ou inabilitados para exercer suas profissões; além do mais, foram cumpridas todas as exigências pertinentes à legislação que disciplina a matéria objeto do presente processo.

Discorda da afirmação que as despesas médicas deduzidas são exageradas em relação aos rendimentos declarados. Alega que as pessoas físicas estão desobrigadas de apresentar Livro-Caixa, que a legislação não limita os valores a serem deduzidos a título de despesas médicas e que nada impede que os pagamentos feitos a título de serviços médicos sejam feitos em espécie. A fim de melhor embasar seus argumentos, transcreve ementa da Decisão emitida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no processo nº 10907.000232/2005-21.

Ressalta a importância da doutrina e da jurisprudência na interpretação da legislação tributária e pede, ao final, o restabelecimento da dedução das despesas médicas glosadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Celia Maria de Souza Murphy

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais previstos no Decreto nº 70.235, de 1972. Dele conheço.

Em sua peça recursal, o contribuinte reitera todos os argumentos apresentados na Impugnação.

Faz menção, primeiramente, a uma “Decisão Monocrática” proferida neste processo. Nesse quesito, gostaria de salientar que se trata de um engano do contribuinte. No processo administrativo fiscal, a decisão de primeira instância é uma decisão colegiada, a teor do artigo 25, inciso I, do Decreto n.º 70.235, de 1972, com a redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001. No caso específico, trata-se de decisão da 10.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo 2.

O Recorrente discorda do procedimento adotado pela Fiscalização e mantido na decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, de exigir do contribuinte a comprovação e a justificação das deduções efetivadas no ano-calendário de 2005.

Vejamos o que diz a legislação que rege a matéria. O artigo 73 do Decreto n.º 3.000, de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda, assim prescreve:

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).

§ 1.º 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, § 4.º).

(...)

Temos ainda que o lançamento constante deste processo originou-se de procedimento de revisão de declaração, previsto no artigo 835 do Decreto n.º 3.000, de 1999. Tal dispositivo legal prevê, **in verbis**:

Art. 835. As declarações de rendimentos estarão sujeitas a revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 74).

§ 1º A revisão poderá ser feita em caráter preliminar, mediante a conferência sumária do respectivo cálculo correspondente à declaração de rendimentos, ou em caráter definitivo, com observância das disposições dos parágrafos seguintes.

§ 2º A revisão será feita com elementos de que dispuser a repartição, esclarecimentos verbais ou escritos solicitados aos contribuintes, ou por outros meios facultados neste Decreto (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 74, § 1º).

§ 3º Os pedidos de esclarecimentos deverão ser respondidos, dentro do prazo de vinte dias, contados da data em que tiverem sido recebidos (Lei n.º 3.470, de 1958, art. 19).

§ 4º O contribuinte que deixar de atender ao pedido de esclarecimentos ficará sujeito ao lançamento de ofício de que trata o art. 841 (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 74, §3º, e Lei n.º 5.172, de 1966, art. 149, inciso III)."

Da regra do **caput** do artigo 73 do Decreto n.º 3.000, de 1999, e também do artigo 835 do mesmo ato regulamentar, depreende-se que a autoridade lançadora está autorizada a exigir comprovação ou justificação das deduções efetuadas. Desse modo, no presente caso, ao exigir a comprovação das despesas médicas utilizadas como deduções na

declaração de ajuste do imposto sobre a renda do contribuinte, o agente da Administração agiu em consonância com o que prevê a legislação reguladora da matéria.

A autoridade lançadora, a teor do § 1.º do artigo 73 do Decreto n.º 3.000, de 1999, acima transcrito, cuja matriz legal é o artigo 11, § 4.º, do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, está também autorizada a exercer juízo de valor quanto a serem exageradas ou não as deduções feitas pelo contribuinte a título de despesas médicas. Por outro lado, em sua defesa, o contribuinte pode provar que, mesmo em valor elevado, a despesa ocorreu e pode ser deduzida do imposto sobre a renda. É ônus do contribuinte comprovar a efetiva prestação dos serviços médicos e a efetiva realização dos dispêndios, pelos meios de prova admitidos, a fim de convencer o julgador de sua adequação à legislação tributária.

Em sua defesa, o contribuinte afirma que os recibos e declarações emitidos pelos profissionais envolvidos, em nenhum momento, foram declarados inidôneos e que os profissionais também não foram declarados incompetentes ou inabilitados para exercer suas profissões. Saliento, aqui, que não está em discussão neste processo a idoneidade ou a inidoneidade dos recibos médicos apresentados. Trata-se da sua adequação às normas do imposto sobre a renda de pessoa física. E essas normas exigem certos requisitos para que esses documentos possam ser aceitos como prova da despesa efetuada. É de se notar que, conforme se aduz das normas acima transcritas, contidas nos artigos 73 e 835 do Decreto n.º 3.000, de 1999, recibos médicos não fazem prova absoluta da despesa para fins de sua dedução do imposto sobre a renda do contribuinte. Mas o contribuinte pode apresentar provas adicionais, a fim de complementar e corroborar o conteúdo dos recibos médicos. O importante é que todo o conjunto probatório leve à plena convicção do julgador de que a despesa foi efetivamente incorrida, para pagamento de despesa médica do contribuinte ou de seus dependentes. Tudo conforme a legislação que rege a matéria.

O Recorrente alega, por fim, que as pessoas físicas estão desobrigadas de apresentar Livro-Caixa e que nada impede que os pagamentos feitos a título de serviços médicos sejam feitos em espécie. De fato. No entanto, mesmo sendo feitos em espécie, os pagamentos podem ser comprovados, por exemplo, por meio de extratos bancários que certifiquem a compensação de cheques em data e valor compatíveis com as despesas declaradas ou demonstrem haver disponibilidade do numerário, por meio de saques efetuados também em valor e data compatíveis com o pagamento que se quer comprovar.

No tocante às despesas médicas declaradas, no valor de R\$ 28.432,53 (fls. 53), verifica-se, às fls 59 dos autos, que a Fiscalização manteve a dedução com despesa correspondente a pagamento de plano de saúde, no valor de R\$ 2.186,58 e glosou todas as demais deduções, no valor de R\$ 26.245,95.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo 2, em sua Decisão às fls. 100 a 109, restabeleceu a dedutibilidade do pagamento feito a Clínica Ginecológica e Obstétrica Dr. José Fernando de Macedo, no valor de R\$ 198,00, tendo assim se manifestado:

“E mais, os fatos são apreciados segundo as provas trazidas. aos autos, as quais foram devidamente apreciadas, e a livre convicção da autoridade julgadora. Portanto, considerando que nenhum outro documento foi juntado aos autos que fizesse prova do efetivo dispêndio relativo à glosa de despesa médica apurada neste lançamento, mantém-se a glosa no valor de R\$ 26.047,95,

*tendo em vista que o contribuinte deixou de apresentar documentos hábeis e idôneos de comprovação do efetivo pagamento e da efetiva prestação dos serviços médicos declarados. **Restabelece-se a dedução no valor de R\$ 198,00.***
(grifos originais)

Tomando por base a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física do contribuinte, Item 7 - Doações e Pagamentos Efetuados (fls. 64), excluí as despesas feitas com Bradesco Saúde, no valor de R\$ 2.186,58 (não glosada pela Fiscalização) e com Clínica Ginecológica e Obstétrica Dr. José Fernando de Macedo, no valor de R\$ 198,00 (cuja dedutibilidade foi restabelecida pela decisão de primeira instância). As despesas remanescentes, cuja glosa foi mantida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo 2, constam do quadro abaixo:

Nome	Valor (R\$)
Julio César Vieira	150,00
Maria José Marcelino Machado	6.000,00
Daniel Vieira da Costa	6.000,00
Ewerson de Godoy	80,00
Antonio Carlos Zampa	80,00
Sergio Danilo Junho Pena	760,00
Calife A. Jorge Júnior	12.000,00
Clínica São Gabriel	120,00
Clínica Ginecológica e Obstétrica Dr. José Fernando de Macedo	150,00
Hospital Metropolitano Ltda	98,57
Bellato Laboratório	157,00
Bellato Laboratório	65,88
Bellato Laboratório	306,50
Econorte Ecocardiografia S/C Ltda	80,00

Sobre a forma como devem ser comprovadas as deduções utilizadas, na declaração de imposto sobre a renda de pessoa física, com despesas médicas, assim prescreve o artigo 80 do Decreto n.º 3.000, de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda, cuja matriz legal é o artigo 8.º da Lei n.º 9.250, de 1995:

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 n.º 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 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;

(...) (grifou-se)

Depreende-se do dispositivo acima transcrito que os comprovantes de despesas, para fins de dedução do imposto sobre a renda, devem demonstrar tanto o efetivo pagamento feito pelo contribuinte quanto o recebimento do valor correspondente pelo prestador do serviço, em decorrência da referida prestação, ao próprio contribuinte ou a dependente seu, tudo de forma especificada.

Passamos a analisar, em seguida, se a documentação apresentada pelo contribuinte preenche os requisitos da legislação que rege a matéria, para o fim de ser aceita como prova da efetiva prestação dos serviços e do correspondente pagamento.

- (i) O mês de emissão do recibo emitido por Julio Cesar Vieira (fls. 12) está ilegível. A data não pode, portanto, ser confrontada com os extratos bancários apresentados pelo contribuinte. O recibo, por si só, é insuficiente para comprovar o efetivo pagamento pelo serviço prestado.
- (ii) Também são insuficientes para provar a efetiva prestação dos serviços médicos e o respectivo pagamento pelo contribuinte os recibos emitidos por Maria José Marcelino Machado, no valor total de R\$ 6.000,00 (fls. 14 a 16). Os documentos não contêm todas as informações exigidas pela legislação tributária e não se pode comprovar o efetivo desembolso do contribuinte com a despesa declarada.
- (iii) Os recibos emitidos por Daniel Vieira da Costa (fls. 12 e 13), no valor total de R\$ 6.000,00 não preenchem igualmente os requisitos do artigo 80, § 1.º, incisos II e III do Decreto n.º 3.000, de 1999. Não podem, destarte, ser aceitos isoladamente como provas da efetiva prestação dos serviços e do efetivo pagamento, para fins de dedução do imposto sobre a renda de pessoa física do Recorrente, na forma exigida pela legislação tributária.
- (iv) O recibo emitido por Ewerson de Godoy (fls. 17) tem data de 10/01/06. Não pode ser utilizado como dedução de despesas médicas no ano-calendário de 2005.
- (v) O recibo emitido por Antonio Carlos Zampa, no valor de R\$ 80,00 (fls. 12) está incompleto, e, por si só, é insuficiente para comprovar a efetiva prestação dos serviços e o correspondente pagamento.
- (vi) O recibo emitido por Sergio Danilo Junho Pena (fls. 18), no valor de R\$ 760,00, corresponde a “Triagem de paternidade em DNA”. Esta despesa não se caracteriza como e não tem qualquer relação com tratamento do contribuinte (ou de seus dependentes), tal como exige o inciso II do § 1.º do artigo 80 do Decreto n.º 3.000, de 1999. Não pode, portanto, ser utilizado para fins de dedução do imposto de renda.
- (vii) Os recibos emitidos por Calife A. Jorge Júnior (fls. 19 e 20) não preenchem os requisitos constantes dos incisos II e III do § 1.º do artigo

80 do Decreto n.º 3.000, de 1999. Não existe comprovação do efetivo desembolso do contribuinte nos valores correspondentes aos recibos, em datas e valores compatíveis, nos extratos bancários apresentados.

- (viii) A Nota Fiscal de Prestação de Serviços emitida por Clínica São Gabriel, no valor de R\$ 120,00 (fls. 21), emitida em 18 de março de 2005, a meu ver, se analisada em conjunto com o extrato bancário apresentado pelo contribuinte às fls. 33, comprova a despesa médica efetuada. Observa-se que, em 24 de março de 2005, existe cheque compensado no valor de R\$ 120,00. Data e valor são compatíveis. Entendo estar comprovada a efetiva prestação do serviço e o respectivo pagamento.
- (ix) O recibo emitido por Clínica Ginecológica e Obstétrica Dr. José Fernando de Macedo S/C Ltda, no valor de R\$ 150,00 (fls. 22) tem como beneficiária pessoa não dependente do contribuinte (vide fls. 55). O valor correspondente não pode, portanto, ser deduzido a título de despesa médica pelo Recorrente, por força do disposto no § 1.º, inciso II, do artigo 80 do Decreto n.º 3.000, de 1999.
- (x) A Nota Fiscal de Prestação de Serviços emitida por Hospital Metropolitano, no valor de R\$ 98,57 (fls. 23), tem data de emissão 13 de janeiro de 2005. Em 7 de janeiro do mesmo ano, houve saque da conta-corrente do contribuinte, no Banco do Estado de São Paulo S/A – Banespa, no valor de R\$ 1.000,00 (fls. 29). É plausível, a meu ver, aceitar que o dinheiro do saque efetuado tenha sido parcialmente utilizado para quitar a despesa em espécie. Sendo assim, entendo estar comprovada a efetiva prestação do serviço e o respectivo pagamento.
- (xi) A Nota Fiscal de Prestação de Serviços emitida por Bellato Laboratório de Análises Clínicas S/C Ltda, no valor de R\$ 157,00 anexa às fls. 24, refere-se ao ano de 2006, não sendo, portanto hábil para constituir dedução de despesa médica no ano-calendário de 2005. As Notas Fiscais de Prestação de Serviços emitidas pelo mesmo Laboratório, anexas às fls. 25 e 26, não preenchem os requisitos previstos no artigo 80, § 1.º, incisos II e III, do Decreto n.º 3.000, de 1999, haja vista não especificarem a natureza do serviço. Além do mais, não existe, nos extratos bancários do Recorrente, correspondente saque ou cheque compensado compatível em data e valor, que comprove o efetivo pagamento.
- (xii) A Nota Fiscal de Prestação de Serviços emitida por Econorte Ecocardiografia S/C Ltda., no valor de R\$ 80,00 (fls. 27), é insuficiente para comprovar a dedução do valor correspondente do imposto sobre a renda de pessoa física do Recorrente. A Nota Fiscal, por si só, não comprova a quitação do valor indicado. Também não ficou provado o efetivo pagamento da despesa por outros documentos nos autos.

Isto posto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para restabelecer as deduções com despesas médicas no valor de R\$ 218,57.

Processo nº 10860.001028/2009-34
Acórdão n.º **2101-01.223**

S2-C1T1
Fl. 128

(assinado digitalmente)

Celia Maria de Souza Murphy - Relatora