



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.007735/2009-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.375 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de janeiro de 2020
Recorrente JACINTO FRANCISCO DE CARVALHO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

MATÉRIA NÃO SUSCITADA EM SEDE DE DEFESA/IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Afora os casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não devem ser conhecidas às razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE ELEMENTOS DE PROVA ADICIONAIS. PROVA DO EFETIVO PAGAMENTO. EXISTÊNCIA DE DÚVIDA RAZOÁVEL.

Os recibos não constituem prova absoluta das despesas médicas, ainda que revestidos das formalidades essenciais. É legítima a exigência de prova complementar para a confirmação dos pagamentos quando há dúvida razoável no tocante à regularidade das deduções pleiteadas, considerando-se o valor e a natureza dos dispêndios. Na falta de comprovação do efetivo desembolso, mantém-se a glosa das despesas médicas.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. FALTA DE ESPECIFICAÇÃO DO BENEFICIÁRIO DO SERVIÇO. CONJUNTO PROBATÓRIO.

Quando o recibo da despesa médica não especifica o beneficiário do serviço, é razoável presumir que foi o próprio responsável pelo pagamento identificado no documento, salvo a existência de indícios em sentido diverso. No caso dos autos, há forte indícios que as despesas médicas podem estar vinculadas ao tratamento de saúde de pessoa estranha à relação de dependentes constante da declaração de rendimentos do ano-calendário, cabendo ao declarante a prova cabal do nome do beneficiário submetido ao tratamento, exame ou hospitalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira (relator), Andréa Viana Arrais Egypto e Matheus Soares Leite, que davam provimento parcial ao recurso para restabelecer as despesas médicas que constam no Quadro I do voto do relator. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rayd Santana Ferreira e Miriam Denise Xavier.

Relatório

JACINTO FRANCISCO DE CARVALHO, contribuinte, pessoa física, já qualificado nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 7ª Turma da DRJ em Curitiba/PR, Acórdão nº 06-26.831/2010, às e-fls. 157/169, que julgou procedente em parte o Auto de Infração concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente da dedução indevida de despesas médicas e com instrução, além de omissão de rendimentos, em relação aos exercícios 2005 a 2009, conforme peça inaugural do feito, às fls. 69/79, e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Auto de Infração lavrado nos moldes da legislação de regência, contra o contribuinte acima identificado, constituindo-se crédito tributário no valor consignado na folha de rosto da autuação, decorrente dos seguintes fatos geradores:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VINCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA

Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica pela filha dependente FERNANDA CAROLINE DE CARVALHO, CPF 058.804.889-50, decorrentes de trabalho com vínculo empregatício, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal que é parte integrante deste Auto de Infração.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS E ROYALTIES RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS

Omissão de rendimentos de alugueis recebidos de pessoas físicas, nos anos-calendário de 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal que é parte integrante deste Auto de Infração.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MEDICAS

Redução indevida da Base de Cálculo com despesas médicas, glosadas por falta de comprovação, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal que é parte integrante deste Auto de Infração.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESA COM INSTRUÇÃO

Redução indevida da Base de Cálculo com despesas de instrução, glosadas por falta de comprovação, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal que é parte integrante deste Auto de Infração.

O contribuinte, regularmente intimado, apresentou impugnação, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em Curitiba/PR entendeu por bem julgar procedente em parte o lançamento, **restabelecendo parte das deduções médicas devidamente comprovadas, bem como as despesas com instrução até o limite individual anual**, conforme relato acima.

Regularmente intimado e inconformado com a Decisão recorrida, o autuado, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 173/194, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, pugna preliminarmente para que seja sanado o erro material no cálculo da multa de ofício excluída.

Em relação ao mérito, afirmar restar comprovada todas as deduções informadas na sua declaração de ajuste anual.

Quanto às despesas médicas de Benedicto Cezar e Michele de Souza, aduz que apesar de não constarem no rol de dependentes da DAA, a relação de dependência efetivamente ocorreu, o que justifica a dedução pleiteada.

Insurge-se quanto ao agravamento da multa por ter justificado o não cumprimento da intimação, além de ferir o princípio do não confisco.

Aduz ser inaplicável a taxa Selic sobre os débitos fiscais.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

DELIMITAÇÃO DA LIDE

Como relato encimado, no procedimento de análise e verificação da documentação apresentada e das informações constantes da DIRPF, a fiscalização resolveu glosar as despesas médicas, com instrução e constatou omissão de rendimentos.

No recurso, apresentou inovação ao questionar sobre o agravamento da multa, bem como quanto ao seu caráter confiscatório e aplicação da taxa Selic.

Nos termos da legislação processual tributária, esses argumentos recursais se encontram fulminados pela preclusão, uma vez que não foram suscitados por ocasião da apresentação da impugnação, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto n. 70.235/72, senão vejamos:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Nessa toada, não merece conhecimento a matéria suscitada em sede de recurso voluntário, que não tenha sido objeto de contestação na impugnação, motivo pelo qual trataremos apenas sobre as glosas das despesas médicas, por ter o contribuinte questionado desde a impugnação, o que fazemos a seguir:

PRELIMINAR – ERRO MATERIAL

O contribuinte pugna preliminarmente para que seja sanado o erro material no cálculo da multa de ofício excluída.

Da análise do voto proferido pela Ilustre Relatora no Acórdão da Delegacia de Julgamento em Curitiba, extrai-se a parte decisória:

Diante do exposto, voto pela procedência parcial do lançamento para reduzir o imposto suplementar à importância de R\$ 24.808,31, a multa de ofício ao montante de R\$ 6.618,93 acrescidos de juros de mora atualizados até a data do pagamento.

Da leitura da transcrição encimada, depreende-se que a multa de ofício corresponde ao montante de R\$ 6.618,93. No entanto, é de fácil percepção tratar-se de lapso manifesto da autoridade julgadora de primeira instância.

Isto porque, antes da transcrição acima, a Relatora trouxe a seguinte tabela:

Imposto suplementar	R\$ 24.808,31
Multa	R\$ 27.909,35
Juros de mora (calculados até 30/10/2009)	R\$ 6.618,93
Valor total do crédito tributário	R\$ 59.336,59

Confrontando a tabela retro com os valores citados no parágrafo transcrito, resta claro o erro material na decisão de piso, pois o valor citado como referente a multa, na realidade, diz respeito aos juros.

Portanto, o cálculo da DRF de Cascavel está em acordo com o decidido pela DRJ de Curitiba, tendo como base a tabela encimada, não caracterizando cerceamento do direito de defesa.

MÉRITO

DESPESAS MÉDICAS

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

Lei nº 9.250/1995

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;

Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda

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).

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 5º).

[...]

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;

[...]

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, de fato, as despesas dedutíveis do imposto de renda, *in casu*, despesas médicas, deverão ser comprovadas com documentação hábil e idônea.

Na hipótese dos autos, a querela se resume em definir se os documentos acostados para comprovação das despesas médicas pelo contribuinte, são hábeis, idôneos e capazes de comprovarem as despesas alegadas.

Com o fito de rechaçar a pretensão fiscal, trouxe à colação desde a ocasião da impugnação, recibos devidamente preenchidos pelos profissionais responsáveis, argumentos e documentação não aceitas pelo julgador de primeira instância.

Não obstante as razões de fato e de direito das autoridades fazendárias autuante e julgadora de primeira instância, o pleito do contribuinte merece acolhimento em parte, como passaremos a demonstrar.

No caso dos autos, em se tratando de um grande número de profissionais prestadores de serviços, os recibos apresentados merecem uma análise individualizada, o que fazemos agora, na mesma sistemática adotada pela decisão de piso:

(i). Despesas com tratamentos odontológicos

O contribuinte anexou ao processo recibos dos profissionais prestadores de serviços para comprovação da sua argumentação.

Por sua vez, ao analisar a impugnação e documentos ofertados pelo contribuinte, a autoridade julgadora de primeira instância entendeu por bem manter a integralidade da ação fiscal, sob os seguintes argumentos:

Os recibos assinados pelos cirurgiões dentistas Gil Ney Tadra (anos-calendário 2004 a 2006), Fagner Griggio (ano-calendário 2007), Rogério A. Martini (ano-calendário 2007) Alfeu Bottazari Júnior (ano-calendário 2008), não podem ser aceitos para fins de dedução de despesas médicas. Consoante se observa dos documentos emitidos, não há indicação do endereço profissional dos citados odontólogos, formalidade que se faz indispensável à validade do comprovante, nos termos da Lei 9250/95, em seu art.8º, §2, inciso III, in verbis:

(...)

Da análise dos comprovantes apresentados, verifica-se que deles não constam qualquer indicação do nome do paciente submetido a tratamento, o que impossibilita a verificação do disposto no art. 8º, § 2º, II, da Lei 9.250/95.

(...)

Para tanto, deveria o contribuinte acautelar-se, reunindo provas do seu efetivo desembolso e a realização dos tratamentos tais como: exames, prontuários médicos, cópia dos cheques compensados pelo profissional, extrato bancário com demonstração de saque no valor correspondente e em datas aproximadas do suposto pagamento e cópia de receitas médicas.

Ainda irresignado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, ora objeto de análise, suscitando que são dedutíveis na declaração as despesas previstas na legislação do imposto de renda, desde que sejam comprovadas por documentação hábil e idônea, conforme documentos em anexo, impondo seja decretada a improcedência do feito.

De início, cabe ressaltar que o lançamento encontra-se escorado em pura e simples presunção da autoridade lançadora.

Com relação à prova da efetiva prestação do serviço ou do efetivo pagamento, a autoridade lançadora apenas está autorizada a exigí-la na hipótese de ausência dos recibos na forma determinada pela Lei n.º 9.250/95 ou havendo fortes indícios de que a documentação apresentada seria inidônea.

O fiscal em nenhum momento contestou ou apontou a inidoneidade dos documentos apresentados pelo contribuinte, sequer trouxe argumentos que convalidasse

sua presunção, ele apenas achou por bem desconsiderar os recibos apresentados e solicitar a real comprovação do pagamento.

Nesse aspecto, tenho o entendimento de que, a princípio, os recibos emitidos por profissionais legalmente habilitados e que atendam às formalidade legais são hábeis a comprovar as deduções pleiteadas, salvo comprovação de inidoneidade destes documentos.

Na tangente dos fundamentos da decisão *a quo* sobre a falta de indicação de beneficiário, está não merece prosperar, pois a Solução de Consulta Interna n.º 23 da COSIT é clara sobre a ausência de beneficiário, vejamos: "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."

Já no que diz respeito a falta de indicação de endereço do profissional, tenho o entendimento de que esse motivo não é suficiente para manutenção da glosa, nos termos da jurisprudência deste Tribunal senão vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2005

GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS SEM IDENTIFICAÇÃO DO ENDEREÇO DO EMITENTE. DECLARAÇÃO.

Quando a fiscalização glosa as despesas médicas unicamente por falta de identificação do endereço do emitente em recibos, documentação apresentada pelo contribuinte, na forma de declaração do médico responsável pela emissão dos recibos, na qual se identifica todos os elementos necessários, é suficiente para afastar a glosa.

DEDUÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PARA PREVIDÊNCIA PRIVADA.

Nos termos do artigo 644 do RIR/99, as contribuições para entidades de previdência privada domiciliadas no país, cujo ônus tenha sido do contribuinte, podem ser deduzidas da base de cálculo do Imposto de Renda.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

(Acórdão n.º 2801-01.343, de 07 de fevereiro de 2011)

No mesmo sentido dispõe a Solução de Consulta Interna n.º 7 da COSIT, *in verbis*:

Além disso, a autoridade administrativa poderá suprir, de ofício, a ausência do endereço do prestador do serviço, por meio de consulta aos sistemas informatizados da Secretária da Receita Federal do Brasil (RFB).

Neste diapasão, analisaremos cada um dos profissionais prestadores dos serviços:

(a). Gil Ney Tadra – Recibos de e-fls. 93/94/108/109/110/119/120, no total de R\$ 4.000,00 em relação ao ano-calendário 2004, R\$ 5.000,00 ao ano-calendário 2005 e R\$ 3.920,00 ao ano-calendário 2006, constando devidamente todos os requisitos legais, emitidos em nome do contribuinte, referente a tratamento odontológico.

(b). Fagner Griggio - Recibo de e-fl. 143, no total de R\$ 1.480,00 em relação ao ano-calendário 2007, constando devidamente todos os requisitos legais, emitidos em nome do contribuinte, referente a tratamento odontológico.

(c). Rogério A. Martini – Recibo de e-fl. 132, no total de R\$ 240,00 em relação ao ano-calendário 2007, constando devidamente todos os requisitos legais, emitidos em nome do contribuinte, referente a tratamento odontológico.

(d). Errol Joere Foltran Junior – Recibo de e-fl. 144, no total de R\$ 1.540,00 em relação ao ano-calendário 2007, constando devidamente todos os requisitos legais, emitidos em nome do contribuinte, referente a tratamento odontológico.

(e). Alfeu Bottazari Junior – Recibos de e-fl. 147, no total de R\$ 8.100,00 em relação ao ano-calendário 2008, constando devidamente todos os requisitos legais, emitidos em nome do contribuinte, referente a tratamento odontológico.

Assim, estando as despesas médicas comprovadas por recibos que preencham os requisitos legais, documentação hábil e idônea, devem ser restabelecidas às deduções encimadas.

(ii). Despesas com tratamento de fisioterapia

A motivação tanto da glosa quanto da sua manutenção foram as mesma do item anterior. Sendo assim, por já ter explicitado a motivação e entendimento anteriormente, analisaremos diretamente os recibos apresentados.

Nas e-fls. 148/149 constam cinco recibos os quais totalizam R\$ 2.500,00 e preenchem todos os requisitos legais, emitidos em nome do autuado, em relação aos serviços com fisioterapia, referente ao ano-calendário 2008.

Neste diapasão, é de restabelecer a dedução da importância mencionada.

(iii). Notas Fiscais relativas a exames e internações

Quanto estas despesas, ao analisar a impugnação e documentos ofertados pelo contribuinte, a autoridade julgadora de primeira instância entendeu por bem manter a integralidade da ação fiscal, sob os seguintes argumentos:

Outrossim, não merece guarida a dedução relativa ao pagamento de tomografia craniana realizada pela empresa Unitom - Unidade Diagnóstica por Imagem S/S Ltda (ano-calendário 2007), bem como a despesa relacionada à Clínica médica Nossa Senhora Salete Ltda, visto não constarem dos citados documentos a indicação do paciente submetido ao exame.

Melhor sorte não restou a contestação da despesa médica representada pela nota fiscal da empresa Proclin - Proteção Clínica Nações Ltda.

Consoante se observa do documento, não há a indicação do paciente, o que impossibilita a verificação do disposto no art. 8º, § 2º, II, da Lei 9.250/95 alhures citado.

Registre-se, ademais, que os valores referentes as mencionadas despesas são também expressivas, motivo pelo qual faz-se necessário maior suporte documental e prova da efetivamente do pagamento para serem aceitas.

Depreende-se do excerto encimado que a manutenção da glosa se deu pela mesma fundamentação dos itens anteriores.

Dito isto, adoto o entendimento exarado no “item (i)” e digo mais, no tópico em questão estamos tratando de Notas Fiscais. Sendo assim, é de restabelecer as deduções com a Proclin nas importâncias de R\$ 6.239,00 e R\$ 6.452,00, respectivamente referente aos anos-calendário 2004 e 2006, bem como as despesas com Unilabor (R\$ 200,00), Unitom (R\$ 310,00) e Clínica Médica Nossa Senhora da Salete (R\$ 420,00), todas referentes ao ano-calendário 2007 (e-fls. 97, 121, 133 a 134).

(iv). Tratamento de saúde relativo a pessoa estranha a relação de dependentes

Do recibo emitidos pelo profissional Robson Nomelini (ano-calendário 2007), consta que os honorários médicos cobrados se referem a tratamento da paciente, Michele de Souza Cezar.

Em relação ao recibos emitidos pelos profissionais, Marcelo Alvarez Rodrigues e Everson Luiz Kasmann (ano-calendário 2007), há a indicação de que os honorários cobrados referem-se a tratamento de Benedicto Cezar.

As notas fiscais emitidas pelas empresas Instituto de Fisioterapia S/C Ltda e Unilabor - Laboratório de Análises Clínicas S/C Ltda, por sua vez, fazem referência expressa a sessões fisioterápicas e exames relativos ao paciente Benedicto Cezar.

Ocorre, como já alhures citado, a dedução com despesas médicas restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes. Nos termos da Lei 9.250/95:

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 hospitalares, 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;

(grifamos)

Em consulta a Declaração de Rendimentos- DIRPF do ano-calendário 2007, exercício 2008 - e dos demais exercícios fiscalizados- verifica-se que somente foram indicados como dependentes pelo contribuinte a Sra. Eva A. Oliveira de Carvalho, Fernanda Caroline de Carvalho, Flávia Carvalho e Fabiana Carvalho. Os pacientes Michele de Souza Cezar e Benedicto Cezar, portanto, não integram o rol de dependentes legais do autuado.

Assim, tratando-se de despesa relativa a tratamento de saúde de pessoas estranhas à relação de dependentes constantes em DIRPF do contribuinte, não há como ser acolhida as referidas deduções.

(v). Hospital Policlínica Cascavel

O documento de e-fls. 129 trazido aos autos objetivando demonstrar a despesa hospitalar na importância de R\$ 911,34, não se presta como prova formal dos gastos suportados pelo contribuinte. Trata-se de discriminativo “Conta Paciente”, não se configurando em recibo ou nota fiscal. Não há em seu bojo indicação de quem realizou o pagamento das despesas hospitalares.

Ademais, consta do documento a indicação de convênio “Coopacol”, significando que tal empresa subsidiou a despesa hospitalar em tela. Com efeito, trata-se de

indício de gastos não realizado às expensas do contribuinte, impossibilitando o acatamento com dedução de despesa médica.

Em que pese, por sua vez, as despesas relacionadas a mesma entidade hospitalar nos valores de R\$ 49,90 e R\$ 5.985,20, estejam devidamente documentadas por meio de Notas Fiscais, outrossim, não merece acolhimento. A Nota Fiscal nº 011.834 emitidas pelo Hospital Policlínica Cascavel, **embora contenha rasura, apresenta indicação do paciente na parte inferior esquerda do documento, a saber: Benedicto Cezar**. Portanto, trata-se de pessoa estranha a relação de dependentes constantes das declarações de rendimentos do contribuinte. Não há, portanto, como aceitar a despesa médica no valor de R\$ 49,00.

A Nota fiscal nº 011.833, no valor de R\$ 5.985,20, não identifica o nome do paciente submetido a procedimentos médico-hospitalar. Ademais, urge observar que a nota fiscal foi emitida na mesma data da Nota Fiscal 011.834, que, como já mencionado, consta indicação do paciente Benedicto Cezar. A coincidência da data de emissão das notas fiscais, constitui forte indicativo de se tratar de despesas relacionadas a mesma pessoa, Benedicto Cezar (sem relação de dependência para efeitos de imposto de renda com o contribuinte).

Não sendo o bastante, as Notas foram emitidas no mesmo dia do discriminativo “Conta Paciente” onde consta em seu bojo o motivo da alta médica, qual seja: “8 – óbito”, ou seja, com toda certeza não corresponde a despesa do contribuinte.

Neste diapasão, nossa conclusão é para restabelecer os valores constantes do quadro abaixo, vejamos:

QUADRO I

Ano-calendário	Valor
2004	R\$ 10.239,00
2005	R\$ 5.000,00
2006	R\$ 10.372,00
2007	R\$ 4.190,00
2008	R\$ 10.600,00

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração sub examine em consonância parcial com as normas legais que regulamentam a matéria, **VOTO NO SENTIDO DE CONHECER EM PARTE DO RECURSO VOLUNTÁRIO** e, no mérito, **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO** para:

- (a). restabelecer o montante de R\$ 10.239,00 à título de despesa médicas, referente ao ano-calendário 2004;
- (b). restabelecer o valor de R\$ 5.000,00, referente ao ano-calendário 2005;
- (c). restaurar o *quantum* de R\$ 10.372,00, em relação ao ano-calendário 2006;
- (d). reatar a quantia de R\$ 4.190,00, respectivo ao ano-calendário 2007; e
- (e). retomar a dedução de R\$ 10.600,00, referente ao ano-calendário 2008, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Redator Designado

Peço licença para divergir do voto do I. Relator, particularmente na parte que restabeleceu as despesas médicas do Quadro I.

No entendimento do I. Relator a lei prevê a forma de comprovação das deduções médicas mediante apresentação de recibos de pagamento e/ou notas fiscais, revestidos de certas formalidades essenciais. Exibido o comprovante, como determina a lei tributária, cumprida estará a obrigação fiscal do contribuinte, salvo comprovação de inidoneidade dos documentos apresentados.

Minha interpretação, contudo, é distinta. Com respeito à dedução de despesas médicas, confira-se o que prescreve a legislação tributária, por intermédio do Regulamento do Imposto de Renda, veiculado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), vigente à época dos fatos geradores:

(...)

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).

(...)

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;

(...)

Como se observa, a legislação tributária faculta ao contribuinte proceder à dedução de despesas médicas e/ou de hospitalização relacionadas ao seu tratamento ou de seus dependentes para fins fiscais.

As despesas médicas devem estar especificadas e comprovadas mediante documentação hábil e idônea. Para efeito de dedução dos rendimentos, é pressuposto a prestação de serviço na área de saúde ao declarante e/ou seu dependente, além do pagamento ao profissional no respectivo ano-calendário.

Por via de regra, o recibo de quitação e/ou a nota fiscal foram eleitos pelo legislador como documentos hábeis para a comprovação da realização da despesa médica, os quais devem conter, pelo menos, a indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem recebeu o pagamento.

Entretanto, tais documentos não constituem uma prova absoluta da despesa médica, podendo a autoridade fiscal solicitar a exibição de elementos específicos de convicção a respeito da efetiva prestação do serviço e/ou do desembolso financeiro da importância neles registrada.

Com efeito, o recibo prova a declaração, mas não é prova cabal do fato nele declarado. Além do que a presunção de veracidade da declaração opera-se somente em relação às partes diretamente envolvidas na operação, não alcançando terceiros, entre os quais o Fisco, que pode decidir pela intimação do contribuinte para mostrar elementos adicionais ao recibo e/ou a nota fiscal.

A legislação tributária outorga competência à autoridade fiscal para que exerça um juízo sobre a necessidade e a pertinência de apresentação de prova complementar pelo declarante, como forma de dar efetividade à sua atribuição legal de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias.

Negar tal permissão significa avançar indevidamente sobre a condução da ação fiscalizadora estatal, restringindo o dever legal de investigação dos fatos, devidamente autorizado pela norma regulamentar.

De modo algum a determinação de prova adicional da efetividade do pagamento conflita com a presunção de boa-fé do contribuinte, porquanto não se cogita, naquele momento, da existência de má-fé do fiscalizado, mediante a prática de atos de falsidade, que levaria à aplicação de penalidade majorada.

Independentemente da apresentação dos recibos referentes aos pagamentos, o ônus probatório de comprovar o efetivo desembolso associado às despesas médicas pode ser atribuído a todo contribuinte que faça uso de deduções na sua declaração anual de rendimentos, na medida em que a despesa médica reduz a base de cálculo do imposto de renda.

Nesse sentido, tem decidido a 2ª Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme ementa do julgado a seguir copiado:

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

Exercício: 2006

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE ELEMENTOS DE PROVA ADICIONAIS. POSSIBILIDADE

A apresentação de recibo, por si só, não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais, tais como provas da efetiva prestação do serviço e de seu pagamento.

(Acórdão nº 9202-008.311, de 24/10/2019, da relatoria do conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa).

Sendo assim, não é lícito ao contribuinte simplesmente eximir-se do ônus probatório com a afirmação de que o recibo de pagamento é apto por si só para a comprovação da despesa médica. Consequência disso é que uma vez insatisfatórios os documentos

apresentados e/ou esclarecimentos prestados pelo contribuinte, não há óbice à realização do lançamento de ofício para desconsiderar as deduções que o declarante não logrou êxito em comprová-las.

Não se cuida de inversão do ônus probatório, porque a prova continua na incumbência de quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado, segundo a tradicional distribuição do ônus probante.

Realmente, é o contribuinte que pretende utilizar pagamentos de despesas médicas como dedução da base de cálculo do imposto de renda, pertencendo-lhe o ônus quanto à comprovação e justificação das deduções, a partir do momento que demandado para tal, de maneira que não parem dúvidas sobre o direito subjetivo reivindicado. Caso não cumpra suas atribuições, arcará com as consequências do próprio descumprimento, isto é, terá a despesa médica glosada.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte não atendeu a intimação fiscal para demonstrar a regularidade das deduções de despesas médicas relativas aos anos-calendário de 2004 a 2008. Em outras palavras, é ampla a motivação da autoridade lançadora para a glosa das despesas médicas, diante da falta de apresentação de qualquer documentação comprobatória à fiscalização tributária, nem mesmo os recibos e/ou notas fiscais dos dispêndios declarados (fls. 52/61).

Como bem observou o acórdão de primeira instância, o somatório das despesas médicas representa, em cada ano-calendário, um valor significativo, em face dos rendimentos declarados pelo contribuinte, o que impõe um maior rigor probatório da efetividade dos dispêndios (fls. 03/21 e 157/169).

Para os anos-calendário de 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008, os pagamentos pelos serviços declarados, respectivamente, de R\$ 17.424,89, R\$ 10.802,30, R\$ 12.308,50, R\$ 12.480,86 e R\$ 17.799,50, distribuídos entre tratamento odontológico, fisioterápico, exames médicos e hospitais, mostram-se expressivos, o que justifica, por si só, o aprofundamento da investigação (fls. 76).

Não prevê a legislação tributária um meio de pagamento pré-definido para as despesas médicas, admitindo-se, entre outros, cheques, transferências bancárias, depósitos em conta e quitação em espécie. Porém, em qualquer caso, as operações estão sujeitas à comprovação perante o Fisco, caso solicitada, cabendo ao declarante suportar o ônus da prova quando instado a fazê-lo.

Mesmo na hipótese de pagamento em espécie ao prestador dos serviços é viável apresentar elementos adicionais de prova, tais como saques em datas e valores compatíveis, não configurando prova inexequível.

Para fins de comprovação, não se impõe a obrigatoriedade de coincidência entre datas e valores, apenas a existência de correlação com os dispêndios atribuídos aos serviços realizados pelos profissionais de saúde, com base em seriedade e convergência do conjunto probatório.

Nesse cenário, há dúvida razoável que enseja elementos adicionais para a comprovação das despesas médicas incorridas pelo contribuinte. À mingua de prova do efetivo pagamento das despesas, cabe manter a glosa de dedução a esse título.

Adicionalmente, como já visto, a legislação tributária faculta ao contribuinte proceder à dedução de despesas médicas e/ou de hospitalização relacionadas ao seu tratamento ou de seus dependentes para fins fiscais.

Quando o recibo de pagamento da despesa médica não especifica o beneficiário do serviço, é razoável presumir que foi o próprio responsável pelo pagamento, identificado no documento, salvo a existência de indícios em sentido diverso.

No presente caso, o contribuinte deduziu despesas com o tratamento de saúde de Michele de Souza César e Benedicto César, pessoas que não integram o rol de dependentes legais do autuado, razão pela qual foi mantida a glosa neste recurso voluntário.

Por esse motivo, há indícios sérios que as demais despesas médicas podem se referir ao tratamento de saúde de pessoas cuja relação de dependência não restou comprovada pelo declarante, ou seja, despesas relativas a tratamento de saúde de pessoas estranhas à relação de dependentes constante da declaração de rendimentos do contribuinte.

Pela experiência cotidiana, o campo “cliente” da nota fiscal preenchido com o nome do recorrente não constitui prova indubitável de que foi o beneficiário do tratamento médico e/ou odontológico, exames ou hospitalização.

Logo, haja vista os fatos narrados, incumbiria ao recorrente apresentar documentação adicional para não deixar dúvidas que as despesas médicas referem-se efetivamente ao próprio tratamento de saúde, ou de seus dependentes declarados no respectivo ano-calendário.

Conclusão

Ante o exposto, quanto ao mérito do recurso voluntário, **NEGO-LHE PROVIMENTO**.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess