



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13646.000247/2006-86
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-001.356 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 21 de agosto de 2019
Recorrente ADHEMAR RODRIGUES VALLE NETO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2003

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

As deduções de despesas da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. Quando regularmente intimado, deve o sujeito passivo demonstrar o seu efetivo pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencida a Conselheira Fernanda Melo Leal (relatora), que dava provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Rocha Paura.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Honório Albuquerque de Brito, Fernanda Melo Leal e Marcelo Rocha Paura.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF lavrado em face da revisão da declaração de ajuste anual do exercício

2003, ano-calendário 2002, para a exigência de imposto suplementar de R\$9.377,96, a ser acrescido de multa de ofício e juros de mora.

O lançamento refere-se à consideração de que houve omissão dos rendimentos recebidos das pessoas jurídicas e dedução indevida a título de despesa médica, no valor total de R\$ 10.100,00, em face da não comprovação pelo autuado do efetivo pagamento, depois de intimado pela Fiscalização, aos profissionais LUCIENE M. DORNELAS e CELSO LUIZ M. MACHADO, assim como da ausência de seus endereços nos recibos apresentados.

O autuado apresentou impugnação tempestiva, anexando os recibos dos pagamentos realizados e declarações dos profissionais que prestaram os serviços confirmando-os, fazendo constar agora seus endereços, acrescentando que tais documentos são suficientes para provar os dispêndios, incumbindo o ônus da prova em contrário à fiscalização. Concorde com as omissões de rendimentos apuradas, tendo recolhido o imposto correspondente (DARF as fls. 26), que foi apartado do presente processo, conforme despacho da DARF Araxá às fls. 68.

A DRJ Juiz de Fora, na análise da peça impugnatória, manifestou seu entendimento no sentido de que:

=> o autuado não questiona a omissão de rendimentos apurada, constituindo-se, pois, tal matéria, em parcela incontroversa do lançamento, que inclusive foi objeto de recolhimento e apartada do presente processo (fls. 68).

=> quanto às despesas odontológicas, sustenta que a legislação, em regra, estabelece a apresentação de recibos/nota fiscal, como forma de comprovação das despesas médicas/odontológicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1º, III, do RIR/1999, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame, numa visão sistêmica da legislação tributária. No entanto, sempre que houver motivação, a exigência de outros elementos comprobatórios, além dos recibos, é perfeitamente legal, especialmente com o fito de deixar evidenciada a efetividade das transferências dos recursos entre paciente e profissional da área de saúde. É certo que a pretensão do Fisco, nesses casos, e de exigir, na forma da lei, a comprovação da efetividade de fatos narrados nos recibos oferecidos para comprovação das deduções a títulos de despesas.

=> em que pese o contribuinte ter regularizado as falhas formais dos recibos, no tocante à ausência dos endereços dos profissionais, é legal a exigência fiscal quanto à comprovação da efetividade dos pagamentos de despesas odontológicas por outros elementos de prova, além de recibos, estejam eles revestidos ou não das formalidades legais; isso, é claro, se houver o entendimento, como na situação em pauta, de haver dúvidas quanto às despesas pleiteadas.

Assim sendo, não há que se falar em alteração da parte litigiosa do lançamento, devendo ser mantidas as glosas de deduções de despesas odontológicas que deram origem à apuração de imposto suplementar.

Em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte sustenta que todas as informações necessárias já constam nos autos do processo, que não deve proceder a manutenção da glosa das despesas, sob argumentação de ausência da prova da vinculação do pagamento à

prestação dos serviços e salienta que anexou as declarações dos profissionais, atestando a efetiva prestação dos serviços.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

Mérito - Glosa de despesas médicas

Nos termos do artigo 8º, inciso II, alínea "a", da Lei 9.250/1995, com a redação vigente ao tempo dos fatos ora analisados, são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda pessoa física as despesas a título de despesas médicas, psicológicas e dentárias, quando os pagamentos são especificados e comprovados.

Lei 9.250/1995:

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

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, **dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais**, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias.

(...)

§ 2º - O disposto na alínea 'a' do inciso II:

(...)

II - restringe-se aos pagamentos feitos pelo contribuinte, relativos ao seu próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - **limita-se a pagamentos especificados e comprovados**, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no Cadastro de Pessoas Jurídicas de quem recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.”

O Recorrente apresentou recibos para comprovação do pagamento de despesas médicas que geraram dúvidas na avaliação da autoridade fiscal, o que fez com que, dentro do seu dever legal, solicitasse informações adicionais, especificamente a comprovação de pagamento.

Ocorre que, conforme mencionado pelo Recorrente, e ratificado pelos profissionais de saúde, através de declaração emitida e assinada pelos mesmos, os serviços foram prestados e quitados. Ou seja, para comprovar a efetividade das despesas médicas utilizadas na sua declaração, o Recorrente juntou declarações emitidas e assinadas pelos profissionais ratificando terem prestado os serviços médicos ao Contribuinte no ano em análise.

Ademais, forneceu, detalhadamente, os nomes, os números de inscrição no CPF, os telefones e os valores despendidos no pagamento dos profissionais de saúde que a ele prestaram serviços e cujas despesas foram deduzidas da base de cálculo da exação em tela. Os recibos contém todos os elementos necessários, como o valor, a data, a que se refere o pagamento, a identificação do prestador dos serviços, e além disso há declarações dos profissionais atestando a efetiva prestação dos serviços e o pagamento, bem como a completa qualificação dos mesmos

Neste diapasão, merece trazer à baila o princípio pela busca da verdade material. Sabemos que o processo administrativo sempre busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Tal princípio decorre do princípio da legalidade e, também, do princípio da igualdade. Busca, incessantemente, o convencimento da verdade que, hipoteticamente, esteja mais próxima da realidade dos fatos.

De acordo com o princípio são considerados todos os fatos e provas novos e lícitos, ainda que não tragam benefícios à Fazenda Pública ou que não tenham sido declarados. Essa verdade é apurada no julgamento dos processos, de acordo com a análise de documentos, oitiva das testemunhas, análise de perícias técnicas e, ainda, na investigação dos fatos. Através das provas, busca-se a realidade dos fatos, desprezando-se as presunções tributárias ou outros procedimentos que atentem apenas à verdade formal dos fatos. Neste sentido, deve a administração promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material para que a partir dela, seja possível prolatar uma sentença justa.

A verdade material é fundamentada no interesse público, logo, precisa respeitar a harmonia dos demais princípios do direito positivo. É possível, também, a busca e análise da verdade material, para melhorar a decisão sancionatória em fase revisional, mesmo porque no Direito Administrativo não podemos falar em coisa julgada material administrativa.

A apresentação de provas e uma análise nos ditames do princípio da verdade material estão intrinsecamente relacionadas no processo administrativo, pois a verdade material apresentará a versão legítima dos fatos, independente da impressão que as partes tenham daquela. A prova há de ser considerada em toda a sua extensão, assegurando todas as garantias e prerrogativas constitucionais possíveis do contribuinte no Brasil, sempre observando os termos especificados pela lei tributária.

A jurisdição administrativa tem uma dinâmica processual muito diferente do Poder Judiciário, portanto, quando nos depararmos com um Processo Administrativo Tributário, não se deve deixar de analisá-lo sob a égide do princípio da verdade material e da informalidade. No que se refere às provas, é necessário que sejam perquiridas à luz da verdade material, independente da intenção das partes, pois somente desta forma será possível garantir o um julgamento justo, desprovido de parcialidades.

Soma-se ao mencionado princípio também o festejado princípio constitucional da celeridade processual, positivado no ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal, o qual determina que os processos devem desenvolver-se em tempo razoável, de modo a garantir a utilidade do resultado alcançado ao final da demanda.

Ratifico, ademais, a necessidade de fundamento pela autoridade fiscal, dos fatos e do direito que consubstancia o lançamento. Tal obrigação, a motivação na edição dos atos administrativos, encontra-se tanto em dispositivos de lei, como na Lei nº 9.784, de 1999, como talvez de maneira mais importante em disposições gerais em respeito ao Estado Democrático de Direito e aos princípios da moralidade, transparência, contraditório e controle jurisdicional.

Assim sendo, com fulcro nos festejados princípios supracitados, e baseando-se na documentação e argumentação clara e objetiva por parte do Recorrente, entendo que deve ser DADO provimento ao Recurso Voluntário e acatar a dedutibilidade das despesas médicas.

CONCLUSÃO:

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de **CONHECER** e **DAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, nos moldes acima expostos.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Rocha Paura - Redator designado

Não obstante as considerações trazidas no voto da i. Relatora, dele divirjo pelas razões de fato e de direito que exponho a seguir.

No presente caso, a matéria em julgamento diz respeito à necessidade de comprovação efetiva de despesas médicas, para o fim de sua dedução da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF.

O ponto de discordância resume-se, pode-se assim dizer, à necessidade de o contribuinte comprovar, após regularmente intimado, a transferência do numerário em função das despesas com profissionais da área médica de que pretendeu se valer por meio de recibos apresentados à Fiscalização.

De início, convém reproduzir trecho do Auto-de-Infração (fls. 7/12), a respeito da motivação das glosas das despesas informadas na Declaração de Ajuste Anual – DAA do Contribuinte:

Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal

Glosa parcial da dedução a título de despesas médicas, referente aos valores declarados como pagamentos aos profissionais LUCIENE M. L. DORNELAS (dentista) e CELSO LUIZ M. MACHADO (dentista), **em razão da não comprovação do efetivo pagamento aos profissionais**. Nos recibos apresentados, não constam o endereço dos profissionais.

Registro também as considerações da autoridade julgadora de 1ª instância.

Conforme se depreende do dispositivo legal transcrito, cabe ao beneficiário das deduções apresentar documentos de que realmente efetuou o pagamento no valor pleiteado como despesa, bem assim provar a época em que o gasto ocorreu, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

Quanto a gastos efetuados com profissionais dentistas, médicos, psicólogos e fisioterapeutas, pessoas físicas, pleiteados como dedução nas respectivas DIRPF, cabe dizer que, em princípio, admite-se como prova de pagamentos recibos fornecidos por profissionais competentes, legalmente habilitados, desde que neles constem os requisitos estabelecidos pelo no art. 80, §1º - incisos II e III, do RIR/1999, anteriormente transcrito.

Contudo, o mesmo Regulamento, em seu art. 73, § 1º, estabelece:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decretos-lei nº5.844, de 1943, art. 11 e § 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, § 49. (grifei)

Assim, existindo dúvida quanto à efetividade dos gastos declarados, especialmente quando se mostrarem exagerados, a legislação tributária permite que a autoridade tributária não acate simples 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 de modo absoluto a veracidade do pleito declarado.

Exige-se, então, a comprovação da prestação dos serviços e da efetiva realização dos pagamentos correspondentes. Para a comprovação da efetividade dos pagamentos, sugere-se: 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, podendo também o interessado apresentar outros que julgar convenientes, desde que surtam os devidos efeitos legais.

À luz do exposto anteriormente, com destaque especial para o citado art. 73, tem-se que a autoridade administrativa, nos termos que lhe reserva e determina o art. 142 do CTN, age de forma vinculada, revestida da legalidade que norteia a sua atividade.

Por certo, a legislação, em regra, estabelece a apresentação de recibos/nota fiscal, como forma de comprovação das despesas médicas/odontológicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1º, III, do RIR/1999, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame, numa visão sistêmica da legislação tributária.

Cabe esclarecer sobre noção básica da teoria da prova no âmbito administrativo. Na busca da verdade material, a autoridade administrativa, seja lançadora ou julgadora, forma seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

A referida autoridade não está adstrita a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo firmar sua convicção a partir do cotejo de elementos de variada ordem, desde que estejam esses, por óbvio, devidamente juntados ao processo.

Portanto, sempre que houver motivação, a exigência de outros elementos comprobatórios, além dos recibos, é perfeitamente legal, especialmente com o fito de deixar evidenciada a efetividade das transferências dos recursos entre paciente e profissional da área de saúde.

É certo que a pretensão do Fisco, nesses casos, e de exigir, na forma da lei, a comprovação da efetividade de fatos narrados nos recibos oferecidos para comprovação das deduções a títulos de despesas.

Vale lembrar, por oportuno, que documentos particulares, que contêm declaração de ciência de determinado fato, provam a declaração, mas não o fato declarado, cabendo ao interessado prová-lo (CPC, art. 368). Assim, mesmo que os recibos tragam as informações elencadas na lei tributária, no contorno jurídico apenas dão notícias do ali relatado e da forma como possivelmente teria ocorrido, devendo o interessado, quando exigido, demonstrar por meio de outros documentos a veracidade de sua ocorrência.

Por conseguinte, não pode haver dúvida de que o ônus da prova das deduções é do contribuinte, pois foram por ele pleiteadas. Se a Fiscalização exigir a comprovação da efetividade dos pagamentos deve ele fazê-lo, tenha ocorrido por quaisquer das maneiras possíveis de pagamento: dinheiro em espécie, cheques, transferências bancárias, ordens de pagamento, etc. Se a prova da dedução incumbe a quem interessa e este não a faz na forma legal exigida, se sujeita a sua desconsideração, e foi o que ocorreu nos autos.

O lançamento não se baseou em presunção. Simplesmente a autoridade fiscal, a seu juízo, vale repisar, considerou que os recibos, por si só, não eram suficientes para evidenciar as deduções pleiteadas e o interessado não ofereceu as provas exigidas, mesmo após ser intimado para tal, conforme Termo de Intimação Fiscal de 06/04/2006 (fls. 39).

É certo que, na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam ilidir a imputação da irregularidade e, se a comprovação é possível e o interessado não a faz - porque não pode ou porque não quer -, é lícito concluir que tais operações não ocorreram de fato, tendo sido registradas unicamente com o fito de reduzir indevidamente a base de cálculo tributável.

Assim, conclui-se que a utilização, para caracterizar “despesas médicas”, de recibos sem a prova dos desembolsos representativos dos pagamentos supostamente realizados, autoriza a glosa da dedução pleiteada a este título e a tributação dos valores correspondentes.

Para esse entendimento também existe o respaldo de diversos Acórdãos do Conselho de Contribuintes, podendo ser citados, a título de ilustração:

Por fim, em que pese o contribuinte ter regularizado as falhas formais dos recibos, no tocante à ausência dos endereços dos profissionais, é legal a exigência fiscal quanto à comprovação da efetividade dos pagamentos de despesas odontológicas por outros elementos de prova, além de recibos, estejam eles revestidos ou não das formalidades legais; isso, é claro, se houver o entendimento, como na situação em pauta, de haver dúvidas quanto às despesas pleiteadas.

Assim sendo, não há que se falar em alteração da parte litigiosa do lançamento, devendo ser mantidas as glosas de deduções de despesas odontológicas que deram origem à apuração de imposto suplementar.

Do exposto, voto no sentido de considerar PROCEDENTE o lançamento consubstanciado no Auto de Infração de fls. 06/11, mantendo o crédito tributário exigido, com imposto suplementar de R\$ 2.777,50, a ser acrescido de multa de ofício e juros de mora.

Como base legal para dedução de despesas dessa natureza temos a 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)

Aqui não se discute a possibilidade de dedução da base de cálculo do IRPF de dispêndios havidos com dentistas como é o caso dos autos, mas sobre a hipótese de a autoridade lançadora requerer documentos adicionais para a comprovação da efetiva realização dessas despesas. Sobre o assunto, o art. 73 do RIR estabelece:

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). (grifou-se)

Veja-se que, nos termos da legislação do Imposto de Renda, a autoridade lançadora pode, a seu juízo, solicitar a apresentação de documentos adicionais para a comprovação de gastos objeto de deduções, sobretudo quando há fundadas dúvidas sobre a efetividade delas.

Assim, penso que há de se comprovar, quando intimado, o pagamento de despesas dessa natureza, aí entendida a transferência do numerário pelo contribuinte àquele que teria prestado o serviço cuja despesa é dedutível para fins de apuração do IR, sobretudo quando o Fisco, a seu juízo, evidencia a necessidade de que assim seja feito

No presente caso, o Auditor-Fiscal intimou o contribuinte (fls. 36) para que apresentasse comprovantes do efetivo pagamento aos profissionais Celso Luiz Machado e Luciene Dornelas mediante a apresentação de cópias de cheques ou extratos bancários.

Em sua resposta (fls. 42) o intimado limitou-se a apresentar recibos de pagamento e a informar que os pagamentos foram feitos em dinheiro, portanto, *sem condições de comprovação por cheques ou saques bancários*.

Uma vez não atendida a intimação fiscal acima citada, no sentido de que fosse comprovado o desembolso para pagamento das despesas com aqueles profissionais, *tenho que a manutenção do lançamento é um imperativo*, alinhando-me à conclusão da decisão de piso que manteve o lançamento.

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

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura