



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº	13857.000649/2002-71
Recurso nº	157.759 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex(s): 2001
Acórdão nº	102-49.032
Sessão de	24 de abril de 2008
Recorrente	CLAUDINEI JOSE MALERBA
Recorrida	4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

A dedução relativa às despesas médicas limita-se aos pagamentos especificados em recibos e notas fiscais comprovados com os efetivos desembolsos.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Silvana Mancini Karam (Relatora), Alexandre Naoki Nishioka, Vanessa Pereira Rodrigues Domene e Moisés Giacomelli Nunes da Silva, que restabeleceriam a dedução de R\$ 7.650,00. Designada para redigir o voto vencedor, a Conselheira Núbia Matos Moura.

IVETE MALAQÜIAS PESSOA MONTEIRO
PRESIDENTE

NÚBIA MATOS MOURA
REDATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 05 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka e José Raimundo Tosta Santos.



Relatório

O interessado acima indicado recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela instância administrativa “a quo”, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Em razão de sua pertinência, peço vênia para adotar como RELATÓRIO do presente, relatório e voto da decisão recorrida, *in verbis*:

“Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado auto de infração de fl. 06, relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas anual-calendário 2.000, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 2.462,65 sendo:

<i>Imposto Suplementar</i>	R\$ 1.266,93
<i>Multa de Ofício</i>	R\$ 950,19
<i>Juros de Mora (calculado até 06/2002)</i>	R\$ 245,53

O auto em questão foi lavrado, em 05/06/2002, como demonstrado à fl. 11, devido a:

dedução da base de cálculo pleiteada indevidamente, com base em despesas médicas, no valor de R\$ 7.650,00, em virtude de não ter comprovado a efetividade dos pagamentos ao SR. CARLOS ROBERTO ZANDONAI, através de cheques nominativos, coincidentes em data e valor aos recibos apresentados ou prova de disponibilidade financeira nessas datas, conforme art. 73 do RIR e enquadramento referido à fl. 11 e

dedução indevida de imposto de renda retido na fonte, uma vez que o valor correto informado no comprovante de rendimentos fornecido pela fonte pagadora é de R\$ 4.231,96, com enquadramento no art. 12, V da Lei nº 9.250/95.

O contribuinte, cientificado em 05/07/2002 (AR à fl. 47), apresentou, em 29/07/2002, impugnação de fls. 01/05, alegando que:

o valor de R\$ 7.650,00 foi despendido para tratamento odontológico em remoção e confecção de implante com respectiva prótese, sendo que os procedimentos foram realizados durante o exercício de 2000, mais precisamente no mês de setembro daquele ano até o inicio de 2001, sendo certo que o dispêndio dos valores ocorreram no ano de 2000. Laudo subscrito pelo profissional anexado. Com o lançamento dos valores pagos ao referido profissional, apurou a seu favor restituição no importe de R\$ 1.534,74 (Um mil quinhentos e trinta e quatro reais e setenta e quatro centavos);

intimado a comprovar o pagamento através de cheques, extratos ou outros meios, informou ter efetuado os pagamentos em moeda de curso legal durante o tempo do tratamento, emitindo-se os comprovantes nos meses de outubro, novembro e dezembro do ano de 2000; esclareceu que os valores pagos foram devidamente lançados na declaração de renda daquele profissional que efetuou os serviços, conforme cópia do esclarecimento em anexo;

considerando insuficientes suas alegações, foi lavrado auto de infração, alterando-se a declaração de ajuste anual, aplicando-se multa de ofício;

De conformidade com a Lei 9.250/95 são autorizadas as deduções relativas a determinados profissionais liberais, como in casu, cirurgião dentista. O artigo 8º inciso II, letra "a" da supramencionada lei dão conta da assertiva aqui asseverada. A restituição está prevista não só na Lei 9.250/95, como também no Decreto nº 3000/99 em seus artigos 895, 896 e 897. O artigo 924 do mencionado Decreto preceitua que cabe a autoridade administrativa demonstrar as provas inverídicas dos fatos. Já o artigo 923 do mesmo Decreto estabelece que os documentos em poder do contribuinte fazem prova a seu favor, comprovados por documentos hábeis segundo a sua natureza ou definidos em preceitos legais. Ora os recibos em mãos deste requerente, devidamente emitidos pelo profissional, Senhor Carlos Roberto Zandonai, fazem provas suficientes para formação de um juízo de convicção.

Questiona se “além de documentos considerados aptos pela Secretaria da Receita Federal, o contribuinte tem que se ater a outros documentos de menor relevância, sem que antes a autoridade administrativa efetue diligências junto ao profissional prestador dos serviços.”;

Contesta a questão da disponibilidade financeira, uma vez que percebeu aproximadamente R\$ 45.000,00 no ano e sua mulher mais R\$ 21.000,00 e as despesas demonstradas ficaram em torno de R\$ 17.000,00;

Continua por afirmar que não houve variação patrimonial, mas “sim empréstimos pessoais, devidamente lançados no campo pertinente”, acrescentando que “o empréstimo simples efetuado junto à caixa de previdência dos funcionários do Banco do Brasil, foi efetivado para ajudar no pagamento do tratamento dentário”;

Apesar da prova pertencer à autoridade administrativa, informa exibir os comprovantes de pagamentos a comprovar o desembolso para aquele profissional, vindo a procurar o Senhor Carlos Roberto Zandonai, que forneceu sua declaração de rendimentos em que demonstram lançamentos compatíveis com o pagamento deste declarante e o efetivo recolhimento do tributo dentro dos respectivos meses, de conformidade com os documentos apresentados;

Lembra, ainda que o pagamento de tributo efetuado pelo profissional liberal e a impugnação do mesmo valor da declaração do contribuinte geram duas tributações sobre o mesmo fato, do que resultaria em locupletamento ilícito por parte da administração fazendária e

Conclui que se o valor impugnado pela auditoria foi efetivamente pago por este contribuinte ao profissional liberal já mencionado, a reforma por essa digna Delegacia de Julgamento do ato impugnado é medida que se impõe, por ser de direito e de verdadeira Justiça.

VOTO

Presentes na impugnação os pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto 70.235, de 06/03/1972 e alterações posteriores, dela tomo conhecimento.

Versam os autos sobre a dedução indevida de base de cálculo com base em despesas médicas declaradas e não comprovadas e na dedução indevida de imposto de renda na fonte.

Analizando o impugnado e os autos, verifica-se que o contribuinte não contestou a glosa com a dedução indevida da fonte, restando considerado definitivamente constituida, uma vez que não impugnada, conforme art. 17 do PAF, com a redação dada pela Lei nº 9.532/97, a saber:

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

Quanto às deduções alegadas como realizadas com tratamento dentário, tem-se que:

As deduções de despesas médicas e odontológicas encontram previsão legal no art. 8º, inciso II, alíneas "a", e §2º, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que assim dispõe:

"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:

I - ...

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 Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita 

indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento; (g.n.)"

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

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

§ 3º As despesas médicas e de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo do imposto de renda na declaração, observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea "b" do inciso II deste artigo.

Além disso, dispõe o artigo 73 do Decreto 3000/1999 (RIR/99), abaixo in verbis, a necessidade da comprovação ou justificação das despesas, a critério da autoridade lançadora, sendo ônus do declarante e não do Fisco a comprovação do direito às deduções utilizadas na declaração. Ressalve-se, que neste caso, diante dos valores pleiteados a título de dedução relativamente aos rendimentos informados, a autoridade entendendo serem elevados, intimou a comprovação inequívoca da realização dos referidos pagamentos, principalmente ao observarmos que o contribuinte, conforme declaração só possui rendimentos, auferidos de pessoa jurídica e não de pessoa física, que pudessem aventure a possibilidade de dinheiro em caixa, principalmente, em valores relativamente elevados e, sendo, ainda, funcionário de empresa ligado ao sistema bancário, poderia facilmente comprovar os pagamentos, inclusive através de extratos bancários, que indicassem saques coincidentes em data e valores com os recibos;

"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 irrecorribel na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, §5º)." (grifo nosso)

restou claro que a legislação exige a comprovação da efetiva realização da prestação de serviços para efeito de dedução da base de cálculo, não havendo dúvidas que a apresentação de comprovantes do efetivo pagamento seria prova inequívoca dessa realização;

além disso, na hipótese de realização do tratamento descrito o prestador deve ter toda a documentação dos procedimentos realizados à época (raio x, panorâmicas, odontogramas etc), que comprovariam todo o acompanhamento e, estariam, em tese, ligadas diretamente à

prestação de serviços, em contraposição à informação juntada, que se trata, na verdade, de prova documentada, ou seja a materialização de uma afirmação de realização de tratamento, elaborada a posteriori;

a própria juntada da declaração do profissional, indicando valores, nos respectivos meses, um pouco acima dos recibos, só indicaria que ele, no caso de efetiva realização do tratamento, praticamente só teria recebido desse paciente; acrescentando-se o fato de que não seria prova efetiva de que os valores declarados pelo profissional estariam ligados diretamente aos valores pretendidos na dedução,

da análise geral do discutido e sendo, na hipótese do pagamento, que a apresentação dos extratos ou equivalente seria a prova mais contundente e de simples realização por parte do contribuinte, como requerido pela autuação, dada à sua peculiaridade funcional, e, conferindo que o procedimento fiscal atuou dentro dos princípios constitucionais de legalidade e, principalmente, que a Administração Pública deve atuar com vistas ao interesse público, na busca da verdade real, a glosa deverá ser mantida.

Por todo o exposto, voto no sentido de considerar procedente o lançamento, mantendo-se plenamente o crédito tributário constituído."

No Recurso Voluntário o interessado, em síntese, ratifica as razões já expostas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira SILVANA MANCINI KARAM, Relatora

O recurso deve ser conhecido eis que apresentado tempestivamente e conforme os pressupostos de admissibilidade.

CLAUDINEI JOSÉ MALERBA, inconformado com a decisão da DRJ de São Paulo-SP, recorre tempestivamente a este Conselho.

Afirma que utilizou verbas de conta corrente de sua mãe e empréstimos de amigos para pagar ao dentista, embora não comprove tais fatos.

Os recibos de tratamento odontológicos são de outubro, novembro e dezembro de 2000 e estão acompanhados de relatório do dentista que teria realizado o implante dentário (fls.24, 25 e 26).

Foi também acostada aos autos cópia da declaração de imposto de renda do dentista, onde se vê que nos 3 (três) meses em que recebeu honorários do interessado, declarou renda maior que os pagamentos do contribuinte, ainda que pouco maior (fls.20).

Na verdade os rendimentos tributáveis recebidos pelo contribuinte (R\$ 45.564,82- fls.16) e mais as de sua esposa (R\$ 21.243,82- fls. 17) são compatíveis com as deduções de R\$17.509,73 (correspondendo previdência, dependentes, instrução de despesas médicas). Além disso, o ora Recorrente além dos recibos emitidos pelo profissional trouxe mais elementos de comprovação, quais sejam, aqueles constantes da DAA do dentista. Entendo que o processo se encontra suficientemente instruído para afastar a glosa.

No caso presente, o fato dos pagamentos ao dentista terem sido feitos em dinheiro não é suficiente para justificar a glosa. De igual modo, a SUPOSTA possibilidade (apenada inclusive, com multa de ofício), sem provas firmes, de que houve conluio entre o interessado e o dentista.

Face ao que foi exposto, VOTO por DAR PROVIMENTO AO RECURSO e restabelecer as deduções relativas às despesas médicas.

Sala das Sessões, 24 de abril de 2008.


SILVANA MANCINI KARAM

Voto Vencedor

Conselheira NÚBIA MATOS MOURA, Redatora-designada

Divirjo da ilustre relatora quanto ao seu entendimento relativamente à comprovação das despesas médicas consideradas indevidas pela autoridade fiscal no Auto de Infração.

Conforme já mencionado tem-se que o contribuinte pleiteou em sua Declaração de Ajuste Anual - DAA dedução de despesas médicas, no valor de R\$ 7.650,00, indicando como beneficiário o odontólogo Carlos Roberto Zandonai.

Para a análise da questão que se impõe, necessário se faz observar os dispositivos da legislação tributária que regulam a matéria:

Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 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;

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

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).

Conforme se depreende dos dispositivos acima, cabe ao contribuinte que pleiteou a dedução provar que realmente efetuou os pagamentos nos valores e nas datas constantes nos comprovantes, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução.

Em princípio, admite-se como prova idônea de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Entretanto, existindo, por parte do Fisco, dúvida quanto ao efetivo pagamento das quantias consignadas nos recibos de tratamento médico, outras provas podem ser solicitadas.

Na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam elidir a imputação da irregularidade e, se a comprovação é possível e este 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.

Cumpre, ainda, ressaltar que o imposto de renda tem relação direta com os fatos econômicos. Quando a um ato jurídico se segue a tributação, não quer dizer que se tribute aquele, mas sim o fenômeno econômico que está por detrás dele. Não pode o contribuinte alegar simples forma jurídica, pleiteando a aceitação de simples recibos, como comprovação de despesas médicas pleiteadas, se o fenômeno econômico não ficar provado.

É oportuno citar o art. 333 do Código de Processo Civil:

Art. 333 O ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Conclui-se, portanto, que o ônus da prova recai sobre aquele que aproveita o reconhecimento do fato, ou seja, caberia ao contribuinte comprovar a efetividade dos pagamentos e dos tratamentos, conforme consignados nos recibos.

Vale destacar que o contribuinte durante o procedimento fiscal foi intimado a comprovar a efetividade dos pagamentos realizados junto ao profissional Carlos Roberto Zandonai, através de cheques nominativos coincidentes, em data e valor, aos recibos apresentados ou provar disponibilidade financeira nessas datas, e, em resposta, afirmou que tais pagamentos foram realizados em moeda corrente.

Ora, sendo o contribuinte profissional do setor bancário, causa bastante estranheza que realize, em dinheiro, pagamentos nos valores consignados nos recibos (R\$ 2.470,00; R\$ 3.150,00 e R\$ 2.030,00). E, ainda que assim houvesse sido, poderia, facilmente, apresentar extratos bancários que comprovassem saques com datas e valores coincidentes com aqueles discriminados nos recibos.

Entretanto, em lugar de apresentar os extratos bancários, conforme solicitado pela autoridade fiscal, o contribuinte optou por juntar aos autos sucinto relatório, fls. 26, do tratamento realizado, fornecidos pelo profissional que emitiu os recibos glosados. Ora, tal relatório não é prova suficiente para infirmar a infração de dedução indevida de despesas médicas imputada ao contribuinte, em razão de não comprovarem a efetividade do pagamento, tampouco, a prestação dos serviços.

Ressalte-se, ainda, que em sua DAA, fls. 39/41, o contribuinte ofereceu à tributação rendimentos, no valor total de R\$ 45.564,82. Desta quantia foi retido imposto de renda na fonte, no valor de R\$ 4.231,96. Assim, o contribuinte dispunha de renda líquida de R\$ 41.332,86. Já as deduções que pleiteou perfizeram a soma de R\$ 17.509,73. Só as despesas médicas alcançaram a cifra de R\$ 11.621,65, sendo R\$ 7.650,00 relativas aos gastos com o

profissional Carlos Roberto Zandonai. Significa dizer que os gastos com o odontólogo teriam comprometido praticamente um quinto de sua renda.

Por outro lado, o recorrente afirma que o tratamento realizado pelo odontólogo foi extração de um dente e implante dentário. De fato, implantes dentários são tratamentos caros, exigindo profissional qualificado, com cursos de especialização. De novo, causa bastante estranheza que um profissional qualificado em tratamento tão caro e especializado tenha praticamente como único cliente o recorrente, dado que em sua DAA, fls. 20/21, constam recebimentos de pessoas físicas em valores bastante próximos daqueles consignados nos recibos em questão.

As razões acima expostas aliadas à não-comprovação da efetividade dos pagamentos apontados nos recibos de despesas médicas glosadas são suficientes para firmar minha convicção no sentido de que tais valores não podem ser admitidos como dedução da base de cálculo do imposto de renda.

Ante o exposto, voto por NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões-DF, em 24 de abril de 2008.


—
NÚBIA MATOS MOURA