



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

Processo n° 14055.720841/2012-58
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2001-001.268 – Turma Extraordinária / 1ª Turma
Sessão de 25 de abril de 2019
Matéria IRPF - DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS
Recorrente ARTHUR MARIO DA SILVA GAYOSO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010

DESPESAS MÉDICAS GLOSADAS. DEDUÇÃO MEDIANTE RECIBOS. AUSÊNCIA DE INDÍCIOS QUE JUSTIFIQUEM A INIDONEIDADE DOS COMPROVANTES.

Recibos de despesas médicas têm força probante para efeito de dedução do Imposto de Renda Pessoa Física. A glosa por recusa dos recibos de despesas médicas, pela autoridade fiscal, deve estar sustentada em indícios consistentes e elementos que indiquem a falta de idoneidade do documento. A ausência de elementos que indique a falsidade ou incorreção dos recibos os torna válidos para comprovar as despesas médicas incorridas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Jose Alfredo Duarte Filho - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Honório Albuquerque de Brito, Jose Alfredo Duarte Filho e Fernanda Melo Leal.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação do contribuinte, em razão da lavratura de Auto de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, por glosa de Despesas Médicas informadas na Declaração de Ajuste Anual - DAA.

O lançamento da Fazenda Nacional exige do contribuinte a importância de R\$ 5.577,52, a título de imposto de renda pessoa física suplementar, acrescida da multa de ofício de 75% e juros moratórios, referente ao ano-calendário de 2010.

A fundamentação do Lançamento, conforme consta da decisão de primeira instância, aponta como elemento definidor da lavratura o fato de não ter sido apresentado comprovação suplementar aos recibos de prestação de serviços profissionais de despesas médicas.

A constituição do acórdão recorrido segue na linha do procedimento adotado na feitura do lançamento, notadamente na falta de comprovação outra e além dos recibos apresentados no momento da verificação fiscal e juntados aos autos, como segue:

Contra o Contribuinte acima identificado foi emitida, em 07/05/2012, a Notificação de Lançamento de fls. 07 a 11, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF do exercício 2011, ano-calendário 2010, tendo sido apurado o crédito tributário assim constituído (em Reais):

(...)

O lançamento teve origem na constatação de dedução indevida de despesas médicas, no montante de R\$ 20.500,00, relativas ao profissional Peterson de Souza, por falta de comprovação do efetivo pagamento.

Conforme despacho de fls. 82, como o Aviso de Recebimento referente à ciência do lançamento foi extraviado, considerou-se que a referida ciência ocorreu com a data de formalização deste processo, razão pela qual a impugnação é tempestiva, devendo ser conhecida, haja vista que atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

Convém ressaltar que, em princípio, admite-se como prova idônea da dedução a título de despesas médicas os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado, que contenham todas as indicações indispensáveis à identificação de quem efetuou o pagamento, em que data, referente ao tratamento de qual paciente, bem como a indicação do nome, endereço, CPF ou CNPJ do emitente. Todavia, a apresentação dos recibos não impede o direito de o Fisco solicitar que o contribuinte comprove ou justifique a dedução declarada.

Foi a lei, mais precisamente o Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º, que expressamente determinou que o contribuinte pode ser instado a comprovar ou justificar as deduções, deslocando para ele o ônus probatório, sendo que o § 4º daquele mesmo artigo previu a glosa das deduções, sem a audiência do contribuinte, quando forem

exageradas ou não forem cabíveis. O referido dispositivo constitui a matriz legal do art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999:

“Art.73.Todas as deduções estão sujeitas à 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).”

Esclareça-se que para se fazer jus a deduções na Declaração de Ajuste Anual, se torna indispensável que o contribuinte observe todos os requisitos legais, sob pena de ter os valores pleiteados glosados. Afinal, todas as deduções, inclusive as despesas médicas, por dizerem respeito à base de cálculo do imposto, estão sob reserva de lei em sentido formal, por força do disposto na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), art. 97, inciso IV.

A propósito de dedução de despesas médicas, confira-se o estabelecido na Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995:

(...)

Verifica-se, portanto, que a dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, sim, condicionada ao preenchimento de alguns requisitos legais, entre eles a comprovação do efetivo pagamento, se assim for exigido pela autoridade lançadora, como neste caso.

Vale dizer que o pagamento das despesas médicas em espécie não é proibido pela legislação, todavia o interessado deve possuir meios de comprovar tal operação, tais como extrato bancário em que haja correspondência entre os valores sacados em conta corrente e as quantias pagas como despesas médicas, assim como a correspondência entre as datas contidas nos recibos e as datas das retiradas bancárias. Nesse sentido, não basta somente que o Contribuinte demonstre que o total de saques efetuados é superior ao montante das despesas glosadas, mas que realize a correlação entre tais saques e os respectivos recibos, como esclarecido.

Como não foram apresentados recibos relativos a cada sessão ou consulta, mas somente três recibos (fls. 22 a 24), não há como correlacionar os valores pagos para cada um dos atendimentos com saques nos extratos bancários apresentados (fls. 29 a 47), de forma que reste comprovado que estes foram utilizados para o pagamento em espécie das despesas médicas. Mesmo que se admita que os pagamentos foram efetuados na data da emissão de cada recibo, não há saques bancários em valores iguais ou superiores aqueles descritos nos recibos naquelas datas. Por conseguinte, não restou comprovado o efetivo pagamento, devendo ser mantida a glosa efetuada.

Diante do exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA da impugnação, o que resulta na manutenção do crédito tributário lançado.

Assim, conclui o Acórdão da DRJ pela improcedência da impugnação para manter a exigência do Lançamento no valor de R\$ 5.577,52, como imposto suplementar, mais acréscimos legais.

Por sua vez, com a decisão do Acórdão da DRJ, o Recorrente apresenta recurso voluntário com as considerações e argumentações que entende justificável ao seu procedimento, nos termos que segue:

(...)

Em sua declaração de IRPF 2011, ano-calendário 2010, o contribuinte lançou alguns valores dedutíveis, conforme prevê a legislação pertinente. Ocorre que o Senhor Auditor Anísio Carrasco solicitou ao contribuinte a documentação comprobatória da dedução no valor de R\$ 20.500,00 que correspondia a despesas odontológicas justificadas por Recibos do Profissional Peterson de Souza CRO-DF 6867. Tal solicitação foi atendida com a entrega dos recibos de pagamentos, emitidos pelo profissional, ao auditor citado.

Não obstante, o contribuinte foi autuado pela Secretaria da Receita Federal – SRF, conforme Notificação 2011/451952527443812.

Destarte o Contribuinte propôs impugnação do ato, em documento esclarecendo todas as circunstâncias que justificam e deram origem ao lançamento da dedução da Declaração de IRPF.

Sintetizando os fatos: em 2009, o contribuinte foi vítima de restrição cadastral indevida, junto aos sistemas de proteção ao crédito, e a partir daí ficou impedido de utilizar cartões de crédito ou cheques como meios de pagamento, entre outras restrições. Em 2010 o contribuinte iniciou um tratamento odontológico complexo, que resultou num gasto de 20.500,00 (vinte mil e quinhentos reais) justificados por 3 (três) recibos de pagamentos emitidos pelo profissional citado, conforme as exigências legais à época do ocorrido. Ocorre que, devido à restrição cadastral, o contribuinte efetuou o pagamento ao Dentista em espécie e, em primeira análise, a comprovação legal do pagamento é o próprio recibo de pagamento emitido pelo profissional.

Todavia, após questionamento confirmado pela Notificação supracitada, este contribuinte, através do documento de impugnação, adicionou documentação comprobatória da origem dos recursos utilizados para o pagamento do Dentista.

Ora, sabendo da necessidade de tal procedimento médico, o contribuinte que já estava com restrição cadastral, liquidou um dos seus bens, um veículo, no valor de R\$ 11.000,00 para pagar parte do tratamento. É fato que não há um saque de igual valor aos recibos emitidos pois não era preciso efetuar estes saques nas datas correlatas pois o contribuinte dispunha de reservas financeiras que não estavam alocadas em sua conta corrente. Mas os extratos anexados à solicitação de Impugnação são suficientes para demonstrar a capacidade financeira deste contribuinte de liquidar com a referida despesa médica.

Os documentos comprobatórios e suficientes citados neste recurso estão disponíveis no pedido de Impugnação acompanhados ainda de uma declaração de recebimento dos valores emitidas pelo profissional Peterson de Souza CRO-DF 6867 com os dados do paciente / contribuinte, valores, datas e local dos procedimentos médicos.

Ante o exposto, o contribuinte requer seja o presente Recurso Voluntário conhecido e provido, sendo revista assim a decisão anterior.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jose Alfredo Duarte Filho - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

DESPESAS MÉDICAS

A divergência no que se refere à despesa médica é de natureza interpretativa da legislação quanto à observância maior ou menor da exigência de formalidade da legislação tributária que rege o fulcro do objeto da lide. O que se evidencia na contenda é que de um lado há o rigor no procedimento fiscalizador da autoridade tributante, e de outro, a busca do direito, pelo contribuinte, de ver reconhecido o atendimento da exigência fiscal no estrito dizer da lei, rejeitando a alegada prerrogativa do fisco de convencimento subjetivo quanto à validade cabal do documento comprobatório, quando se trata tão somente da apresentação do recibo da prestação de serviço.

O texto base que define o direito da dedução do imposto e a correspondente comprovação para efeito da obtenção do benefício está contido no inciso II, alínea “a” e no § 2º, do art. 8º, da Lei nº 9.250/95, regulamentados nos parágrafos e incisos do art. 80 do Decreto nº 3.000/99 – RIR/99, em especial no que segue:

Lei nº 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 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:

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 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;

IV - não se aplica às despesas ressarcidas 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.

Decreto nº 3.000/99

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.

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 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; **(grifei)***

A exigência da legislação especificada aponta para o comprovante de pagamento originário da operação, corriqueiro e usual, assim entendido como o recibo ou a nota fiscal de prestação de serviço, que deverá contar com as informações exigidas para identificação, de quem paga e de quem recebe o valor, sendo que, por óbvio, visa controlar se o recebedor oferecerá à tributação o referido valor como remuneração. A lógica da exigência

coloca em evidência a figura de quem fornece o comprovante identificado e assinado, colocando-o na condição de tributado na outra ponta da relação fiscal correspondente (dedução-tributação). Ou seja: para cada dedução haverá um oferecimento à tributação pelo fornecedor do comprovante. Quem recebe o valor tem a obrigação de oferecê-lo à tributação e pagar o imposto correspondente e, quem paga os honorários tem o direito ao benefício fiscal do abatimento na apuração do imposto. Simples assim, por se tratar de uma ação de pagamento e recebimento de valor numa relação de prestação de serviço.

Ocorre, assim, uma correspondência de resultados de obrigação e direito, gerados nessa relação, de modo que o contribuinte que tem o direito da dedução fica legalmente habilitado ao benefício fiscal porque de posse do documento comprobatório que lhe dá a oportunidade do desconto na apuração do tributo, confiante que a outra parte se quedará obrigada ao oferecimento à tributação do valor correspondente. Some-se a isso a realidade de que o órgão fiscalizador tem plenas condições e pleno poder de fiscalização, na questão tributária, com absoluta facilidade de identificação, tão somente com a informação do CPF ou CNPJ, sobre a outra banda da relação pagador-recebido do valor da prestação de serviço.

No caso, há que se considerar a presunção de idoneidade da comprovação apresentada em obediência ao que dispõe a legislação. Mais ainda, em razão da ausência da apresentação, por parte do fisco, de indícios que coloquem em dúvida a idoneidade dos recibos apresentados pela Recorrente. Não basta a simples desconfiança do agente público incumbido da auditoria para que se obrigue o contribuinte a apresentar prova suplementar se não há elementos desabonadores da boa fé de quem usa a documentação especificada na lei para o exercício do direito à dedução na apuração do resultado tributário da pessoa física.

Por juízo subjetivo ou simples desconfiança, sem sequer a indicação de indícios de inidoneidade da documentação, não pode a autoridade lançadora fazer exigências fora dos limites da lei. *O procedimento fiscal busca amparo no que dispõe o art. 73 e seu § 1º, do Decreto nº 3.000/99, para posicionar o ônus da prova unicamente no contribuinte, nos termos em que a seguir se descreve:*

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). (grifei)

§ 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). (grifei)

A rigidez dos termos do art. 73 e § 1º está mais para o período em que foi concebido do que para os dias atuais. A origem do conteúdo do texto vem do período do Decreto-Lei acima, mais precisamente do ano de 1943, anterior, portanto, às quatro últimas Constituições do Brasil (1946, 1967, 1969 e 1988) e, muito distante do conceito atual de Direito do Contribuinte e do Estado de Direito. Além disso, mesmo na vigência do referido Decreto-Lei a austeridade do instrumento não era plena, visto que o art. 79, § 1º, do mesmo diploma legal lhe impunha limitações, no seguinte dizer: “*Art. 79. Far-se-á o lançamento ex-officio: § 1º Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores, com elemento seguro de prova, ou indício veemente de sua falsidade ou inexatidão.*”.

Longe de se contestar legalidade ou constitucionalidade, o que não cabe na competência desta instância administrativa, até mesmo por orientação sumulada do CARF, o que aqui se faz na verdade é a divergência da larga literalidade na interpretação e aplicação do art. 73, pelo ente tributante.

O Novo Código de Processo Civil pode ser utilizado em apoio à interpretação aqui esposada, porque contém dispositivos pertinentes que devem ser trazidos à colação, de vez que transitam na mesma linha de entendimento que aborda a observância do direito do contribuinte de forma moderna e em consideração ao Estado de Direito. O Código avança no sentido de estabelecer o equilíbrio de forças das partes no processo de julgamento, como se vê na orientação do art. 7º, como segue:

“Art. 7º É assegurada às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório”. (grifei)

Traz reforço ainda o CPC para esse entendimento quando suaviza o posicionamento anterior que atribuía ao contribuinte, de forma quase que exclusiva, o ônus da prova, e inaugura a possibilidade das partes atuarem em prol de uma instrução colaborativa, a fim de oferecer ao julgador melhores subsídios para proferir a decisão, sem que se faça uso da regra do ônus da prova de forma unilateral. Este novo procedimento está explicitado no § 1º, do art. 373, da seguinte forma:

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

De forma semelhante o art. 6º do CPC reforça este entendimento colaborativo ao dizer que *“Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva”*.

Neste sentido, deve ser acolhido todo o elemento de prova durante o processo administrativo fiscal visando o esclarecimento da verdade material, o direito do contraditório e da ampla defesa para o atingimento de justa decisão da causa.

Assim, considerando que o Contribuinte apresentou os recibos de prestação de serviços do profissional habilitado por ocasião da verificação fiscal e juntou aos autos conforme fls. 22/24, bem como juntou extratos bancários requeridos pela fiscalização, conforme fls. 29 a 47, em valores compatíveis com os desembolsos para cobrir despesas médicas, além da informação da venda de um veículo, fica provada a sua capacidade financeira de pagamento, podendo fazê-lo em espécie. Neste sentido, ficou constatada a providência de atendimento da exigência legal da validade dos comprovantes apresentados e legitimada a dedução do imposto efetuada na DAA no valor total de R\$ 20.500,00, conforme comprovantes fornecidos pelo profissional Peterson de Souza CRO-DF 6867.

O referido profissional formalizou declaração, fls. 49 a 51, com informações técnicas sobre o tratamento dentário realizado no Paciente/Contribuinte, e juntou radiografias dentárias que identificam o procedimento odontológico realizado. Declara ainda o profissional ter recebido o valor de R\$ 20.500,00, parceladamente, nos períodos de atendimento, em espécie, conforme informado pelo Recorrente. Ressalte-se que não há obrigatoriedade legal de

que a cada atendimento/pagamento deva haver emissão de recibo correspondente, podendo ser convencionado entre as partes a forma que melhor se adequar a ambos, bastando para efeito de comprovação a emissão de recibos parciais que comporão o total declarado.

Do processo, constata-se que os serviços prestados correspondem à especialidade técnica de profissional habilitado na área e de acordo com as necessidades específicas do beneficiário, com o fornecimento de comprovantes de pagamento dos serviços prestados, mediante comprovantes assinados. Portanto, legítima a dedução a título de despesas pela apresentação de recibos e declaração, assinados por profissional habilitado, pois tais documentos guardam ao mesmo tempo reconhecimento da prestação de serviços assim como também confirmam o seu pagamento.

Verifica-se, neste caso, que o Recorrente apresentou a documentação comprobatória da despesa realizada, correspondendo à comprovação do pagamento do profissional habilitado e por isso a utilizou como dedutível na declaração de ajuste do imposto, razão porque se faz necessária a providência da exclusão da glosa das despesas médicas objeto do crédito tributário lançado.

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, e no mérito DAR PROVIMENTO, restabelecendo-se a dedução das despesas médicas glosadas, excluindo-se, por consequência, o crédito tributário na sua integralidade.

(assinado digitalmente)

Jose Alfredo Duarte Filho