



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18019.000127/2010-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-005.036 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 29 de setembro de 2022
Recorrente MARIA BETANIA MORENO DE ALMEIDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2009

DESPESAS MÉDICAS . COMPROVAÇÃO.

A dedução com despesas médicas somente é admitida se comprovada com documentação hábil e idônea. Os recibos não fazem prova absoluta da ocorrência do pagamento, devendo ser apresentados outros elementos de comprovação, quando solicitados pela autoridade fiscal (Súmula CARF Nº 180).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente e Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

Relatório

A seguir, transcrevo relatório do acórdão nº 11-35.968 da 1ª Turma da DRJ em Recife/PE (fls. 48 e segs.).

“1. Contra o contribuinte acima identificado foi lavrada a Notificação de Lançamento de fls. 5 a 11, na qual é cobrado, relativamente ao ano-calendário de 2008, exercício 2009, o Imposto de Renda Pessoa Física – Suplementar sujeito à multa de ofício no valor de R\$ 6.759,08, acrescidos de juros de mora (calculados até 29/01/2010), perfazendo um crédito tributário total de R\$ 12.286,65.

2. A autoridade tributária expôs na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 6 a 11, os motivos que deram ensejo ao lançamento acima:

2.1. Dedução Indevida de Previdência Privada e Fapi no valor de R\$ 4.326,20;

2.2. Dedução Indevida de despesas médicas no valor de R\$ 17.660,00, por falta de comprovação;

2.3. Dedução Indevida de despesas com instrução no valor de R\$ 2.592,29, uma vez que O LIMITE POR DEPENDENTE É DE 2.592,29.

3. Devidamente cientificado da autuação em 19/02/2010, fl. 44, o contribuinte apresentou em 23/02/2010, conforme fl. 46, a impugnação de fls. 27 a 34 para alegar, em síntese, que:

3.1 “A apresentação dos recibos de pagamento emitidos pelos profissionais de saúde, na realidade, foi efetuada tempestivamente e com vias originais, sendo, contudo, desconsiderada pelo agente fiscal, que, exacerbando de seus poderes, exigiu a apresentação das cópias dos cheques dos respectivos pagamentos, negligenciando a legislação aplicável ao caso, o Regulamento de Imposto de Renda - RIR/99”;

3.2 “Vale salientar, ainda, que os recibos apresentados pela impugnante preenchem todos os requisitos legais ao seu acolhimento, ou seja, nome, endereço e CPF dos profissionais da saúde, além da especificação dos serviços prestados, bem como seus respectivos valores e datas, não havendo qualquer motivo que os desabonem ou comprometam a idoneidade”;

3.3 “...efetuou o preenchimento de sua Declaração Anual de Ajuste DIRPF 2008, ano-calendário 2009, com equívoco no que concerne ao preenchimento do CPF do recibo da profissional Roberta Fontenele de Vasconcelos”.

3.4 “...se o Regulamento do Imposto de Renda dá ao contribuinte a possibilidade de apresentar à autoridade fiscal a cópia dos cheques de pagamento no caso de ausência de outros documentos os que comprovem, não há como justificar a exigência autoridade argüiria em desconsiderar os recibos apresentados, exigindo-lhe os cheques, pois esta opção apenas ao contribuinte assiste”;

3.5 “...se a Impugnante possui 2 dependentes e o limite individual é de 2.592,29, e a mesma deduziu o valor de 5.184,58, não houve nenhuma dedução indevida”;

3.6 “A Impugnante em sua declaração informou a existência de previdências privadas na qual a mesma contribui anualmente”;

3.7 “Mais uma vez considerando que a impugnante possui um Plano de Previdência complementar Icatu Hartford e Mongeral, podendo abater o valor de suas contribuições na base de cálculo do imposto de renda, até o limite de 12%, a mesma assim o fez em sua declaração”.

Após análise, a DRJ acatou parcialmente os argumentos de defesa da contribuinte. Do voto do acórdão recorrido:

4. A impugnação é dotada dos pressupostos legais de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, portanto dela conheço e passo a apreciá-la juntamente com as demais peças processuais à luz da legislação vigente.

Da dedução de despesas médicas:

5. Em se tratando da dedução a título de despesa médica do titular e dependentes, glosada na autuação, o Decreto nº 3.000/1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), em seu art. 80, assim dispõe:

(...)

6. O art.8º, inciso II, alínea "b" da Lei 9.250/1995, por sua vez, dispõe que:

(...)

7. O impugnante apresentou um recibo no valor de R\$ 11.000,00, emitido pelo Dr. Thiago Pereira Lopes, referente a “tratamento odontológico”, fl. 16, . Entretanto, não há especificação do serviço prestado, nem indicação do nome do paciente, da data e do endereço completo da prestação do serviço (não consta a indicação do bairro e da cidade). Ademais, a forma de pagamento não foi informada, não se especificando se o valor foi recebido pelo profissional por meio de cheque ou em espécie, não havendo, portanto, qualquer comprovação da efetividade da prestação dos serviços e do seu pagamento.

7.1. Ressalte-se que não consta qualquer data de emissão do referido recibo.

8. O contribuinte apresentou às fl. 17 um recibo no valor de R\$ 6.660,00, emitido em 02/03/2009 pela Dra. Fabiana Fontenele, referente a terapia ocupacional realizada nos meses de janeiro a dezembro de 2008. Entretanto, não há indicação do nome do paciente, do endereço da prestação do serviço nem das datas em que tais serviços teriam sido prestados. Ademais, a forma de pagamento não foi informada, não se especificando se o valor foi recebido pelo profissional por meio de cheque ou em espécie, não havendo, portanto, qualquer comprovação da efetividade da prestação dos serviços e do seu pagamento.

9. Diante do acima exposto, entendo que deve ser mantida a glosa da despesa médica em questão no valor de R\$ 17.660,00.

10. Salientamos que a legislação tributária não dá aos recibos, ainda que venham revestidos de todas as formalidades, valor probante absoluto, não havendo dúvidas de que a efetividade do pagamento a título de despesa médica não se comprova com a mera exibição de recibos, mormente quando os recibos referem-se a serviços prestados de valores que somados se mostram bastante expressivos.

11. Somente são admissíveis, *em tese*, como dedutíveis, as despesas médicas que se apresentarem com a devida comprovação, através de documentos hábeis e idôneos, e que correspondam a serviços efetivamente recebidos e pagos aos prestadores. O simples lançamento na declaração de rendimentos pode ser contestado pela autoridade fiscal.

12. O artigo 73 do RIR 1999 estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, sendo que se desloca para ele o ônus probatório. A inversão legal do ônus da prova do fisco para o contribuinte transfere para o interessado o ônus de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o lançamento de ofício decorrente do não cabimento das deduções por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar implica em trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado.

13. O contribuinte deve ter em conta que o pagamento de despesa médica não envolve apenas ele e o profissional de saúde (*prestador de serviços*), mas também o Fisco - caso haja intenção de se beneficiar da dedução na declaração de rendimentos. Por isso, este deve se acautelar na guarda de outros elementos de prova da efetividade do pagamento e do serviço.

14. Neste sentido, a emissão de diversos acórdãos do Conselho de Contribuintes, atualmente Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, reforçam o entendimento desta turma de julgamento:

(...)

15. Por fim, destaque-se que, na apreciação dos elementos de prova, é fundamental que estes não só atendam aos requisitos formais previstos na legislação, o que não ocorreu plenamente no presente caso, conforme mencionado acima, como sejam pertinentes e coerentes para a formação da convicção do julgador, tal como permitido no art. 63 do Decreto 7.574/2011, que dispõe:

Art. 29. Na apreciação das provas, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou de perícias, observado o disposto nos arts. 35 e 36. (grifei)

16. No caso *sub examine*, além de as informações contidas nos documentos apresentados serem deficitárias em relação aos requisitos formais exigidos na legislação, não estão, os recibos, acompanhados de outros documentos que comprovem a realização dos serviços - tais como, requisições médicas, laudos médicos, exames, fichas de tratamento ou internamento, notas fiscais válidas de hospitais e de tratamentos, entre outros, a depender do caso -, e nem de documentos que comprovem a efetiva transferência do numerário - tais como extratos bancários, com indicação dos cheques compensados ou saques efetuados, guias de transferência bancária, cópias de cheques nominativos ou outros documentos bancários, com datas e valores coincidentes ou, pelo menos, próximos daqueles constantes dos recibos.

17. É nesse sentido que seria bastante dirimente, na formação da livre convicção do julgador, tal como prevista no art. 63 do Decreto 7.574/2011, a apresentação de outros documentos e em especial, da comprovação da efetiva transferência do numerário, o que se materializa, essencialmente, por meio de documentos bancários que atestem a transferência com coincidência dos valores nas mesmas datas ou próximas às da emissão dos recibos.

18. Este entendimento, além de amparado no art. 63 do Decreto 7.574/2011, que regulamenta o Procedimento Administrativo Fiscal – PAF, é corroborado pelo art. 73, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, RIR/1999, que assim dispõe:

Decreto nº 3.000/1999

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).

(...) (grifei)

19. Deste dispositivo, depreende-se que podem ser necessários comprovantes complementares àqueles descritos no art. 8º da Lei 9.250, de 26 de dezembro de 1995, nos casos em que são identificados elementos - presentes nos próprios recibos ou até mesmo nas especificações da despesa em si, ou em qualquer outro elemento importante apurado na ação fiscal - que fragilizem os recibos como instrumentos de prova e ponham dúvidas quanto à realização das despesas informadas nos mesmos ou em outras declarações.

20. Com relação às decisões proferidas pelo Conselho do Contribuintes e citadas pelo contribuinte em sua peça impugnatória, é preciso deixar claro que embora elas possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do Código Tributário Nacional e, assim, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo que resultou a decisão.

Da contribuição previdenciária privada e FAPI

21. A legislação tributária permite sejam deduzidas, da base de cálculo do imposto de renda pessoa física, contribuições para complementação da aposentaria social, nos termos do art. 74, do Decreto nº 3.000/1999, *in verbis*:

(...)

22. O impugnante acostou ao processo à fl. 18 um Informe de Rendimentos referente ao ano calendário de 2008, emitido pela Icatu Hartford Seguros S/A, declarando o valor de R\$ R\$4.326,20 a título de contribuição para o Plano Gerados de Benefício Livre (PGBL).

23. Anexou também, à fl. 19, um documento emitido pela Mongeral S/A Seguros e Previdência, informando o valor de R\$ 829,99 a título de contribuição à previdência privada no ano de 2008.

24. Desta forma, entendo comprovada a dedução a título de contribuição à previdência privada e FAPI no valor de R\$ 5.156,19 (4.326,20+829,99), devendo ser restabelecida a glosa no valor de R\$ 4.326,20.

Da dedução de despesas com instrução

25. O art.8º, inciso II, alínea "b" da Lei 9.250/1995 dispõe que:

(...)

26. No que se refere à dedução a título de despesa com instrução de dependentes, glosada na autuação, esta somente é permitida, de acordo com o art. 81 do Decreto nº 3.000/1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) nas hipóteses nele previstas:

(...)

27. O contribuinte acostou ao processo à fl. 20 um recibo de pagamento emitido pela Saber Educação Infantil e Ensino Fundamental Ltda no valor de R\$ 2.885,40 referente à anuidade escolar de 2008 de Lorena Moreno de Almeida Feitosa.

28. Anexou também, às fls. 21 a 26, um comprovante de matrícula no curso de medicina de Felipe Moreno de Almeida Araújo, emitido pela AECISA – Associação Educacional de Ciências da Saúde, e quatro comprovantes de pagamentos no valor total de R\$ 9.720,00 (4x2.430,00)

29. Verifica-se que a contribuinte declarou em sua DIRPF/2009 Lorena Moreno de Almeida Feitosa e Felipe Moreno de Almeida Araújo como seus dependentes. Assim, resta comprovada a dedução de despesa com instrução de dependentes no valor de R\$ 5.184,58, devendo ser restabelecida a glosa a este título no valor de R\$ 2.592,29.

30. Da apuração do imposto

Tendo em vista a comprovação de R\$ 5.184,58 a título de despesa com instrução de dependentes e R\$ 5.156,19 a título de contribuição à previdência privada e FAPI, o imposto apurado no ano-calendário de 2008, passa a ser:

(...)

31. Ante o exposto, voto pela **procedência em parte da impugnação** para considerar devido o Imposto de Renda Pessoa Física – Suplementar no valor de R\$ 4.856,59, referente ao ano calendário de 2008. Saliente-se que sobre o valor do imposto e da multa de ofício devem incidir juros conforme legislação vigente.”

Cientificado da decisão de primeira instância, inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, fls. 70 e segs., alegando, em apertada síntese, os argumentos deduzidos na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Honório Albuquerque de Brito - Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto dele conheço.

O presente julgamento cinge-se a avaliar as glosas de **deduções de despesas médicas**, uma vez que as infrações lançadas de dedução indevida de previdência privada e dedução indevida de despesas com instrução foram afastadas na DRJ.

Passo então à análise da questão aqui posta, qual seja, se os recibos e demais documentos apresentados relativos a supostos pagamentos por serviços médicos prestados são suficientes para provar o alegado, para fins de sua utilização pelo contribuinte como dedução da base de cálculo do IRPF na declaração de ajuste anual.

Do art.73 do Decreto n.º 3.000 de 1999, já aqui transcrito, a autoridade fiscal, se entender necessário, pode solicitar elementos de convicção da efetiva realização, bem como da natureza da despesa que se pretende deduzir. Assim, é lícito ao Fisco exigir, a seu critério, elementos comprobatórios das despesas, caso haja indícios que levem a questionamentos da efetividade da prestação dos serviços, de a quem foram prestados ou sobre quem assumiu seu ônus. A não apresentação dos elementos solicitados, ou sua não aceitação como hábeis e idôneos, pode ensejar a glosa dos valores deduzidos. Nesse sentido a Súmula CARF n.º 180:

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais.

Trata-se o IRPF apurado na declaração de ajuste anual de um dos tributos para os quais ocorre o denominado lançamento por homologação, vale dizer, aquele em que o sujeito passivo tem o dever de apurar, declarar e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. O pagamento assim antecipado extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. Cabe nesse caso ao contribuinte apurar os rendimentos tributáveis e, caso queira, deduzir as despesas da natureza e nos limites que a lei lhe faculta, para então estabelecer a base de cálculo do imposto.

Como regra, não são dedutíveis da base de cálculo do IRPF as despesas gerais do contribuinte, quer sejam necessárias, indispensáveis ou meramente úteis, como aluguel do imóvel em que reside, alimentação, lazer, pagamento de aulas de idiomas estrangeiros, e uma infinidade de outras. As despesas dedutíveis são, em verdade, exceções que o legislador entendeu por conceder, atendidas determinados limites e condições.

Retornando à sistemática do lançamento por homologação no IRPF, dentro do prazo até que se dê a homologação, e enquanto a Fazenda Pública não interfere e não se

pronuncia a respeito, opera-se como que uma presunção de verdade em relação à apuração do contribuinte. Entretanto, uma vez estabelecida a ação da Fiscalização da Receita Federal para verificação de eventuais infrações, cabe ao fiscal promover as diligências necessárias.

Assim sendo, não se mostra desarrazoada a exigência do Fisco da apresentação de elementos que comprovem, a juízo da autoridade tributária, a ocorrência da prestação do serviço, sua natureza e especialidade, a quem foi prestado, a transferência efetiva dos valores pagos de quem arcou com o ônus financeiro para o beneficiário. Ao contrário, é zelo da autoridade fiscal em cumprimento de suas obrigações funcionais, com amparo da lei. Ao solicitar, por exemplo, documentos que comprovem o efetivo pagamento dos valores, não está o fiscal necessariamente a atestar a inidoneidade do recibo apresentado ou tampouco do profissional que o emitiu. Está sim a solicitar elementos que se complementam na composição de um conjunto probatório com vista a formar sua convicção.

É certo que as solicitações de documentos devem atender à razoabilidade, devendo ser evitados os pedidos de provas impossíveis ou de difícil produção.

No curso da ação fiscal, deve o auditor responsável intimar com clareza o contribuinte fiscalizado sobre que elementos devem ser apresentados para análise dos fatos a serem apurados, descrevendo-os de forma a perfeitamente identificá-los. Posteriormente, caso a autoridade fiscal conclua pelo lançamento do crédito tributário, deve apresentar a descrição clara e objetiva dos fatos e das infrações cometidas que ensejaram a apuração do mesmo. Isso para que o contribuinte possa, caso queira, exercer plenamente seu direito de defesa.

A seguir passo a avaliar caso a caso as deduções cujas glosas foram mantidas após o julgamento na instância de piso.

Thiago Pereira Lopes (R\$ 11.000,00)

A glosa aplicada foi mantida na DRJ sob os argumentos de que não há no recibo especificação do serviço prestado, nem indicação do nome do paciente, da data e do endereço completo da prestação do serviço, e de que a forma de pagamento não foi informada.

O recibo de fl. 16 especifica “tratamento odontológico”, o que é suficiente para determinar a natureza dos serviços. Na ausência da expressa indicação do paciente pode-se presumir que o beneficiário dos serviços é quem arcou com o pagamento dos mesmos, a falta da informação do endereço não invalida o documento, mormente quando se tem o CPF do prestador, e a forma de pagamento não necessariamente é informada pelo profissional no recibo.

Ocorre que não há no recibo qualquer indicação da data de sua emissão, o que o invalida para os fins pretendidos, uma vez que a apuração da base de cálculo do IR pessoa física se dá no regime de caixa, logo imprescindível a informação da data em que efetivamente foram feitos os pagamentos.

Mantenho, pois, a glosa referente a essa dedução.

Fabiana Fontenele (R\$ 6.660,00)

A glosa aplicada foi mantida na DRJ sob os argumentos de que não há no recibo de fl. 17 indicação do nome do paciente, do endereço da prestação do serviço nem das datas em que tais serviços teriam sido prestados, e de que a forma de pagamento não foi informada.

Como já esclarecido no tópico anterior, na ausência da expressa indicação do paciente pode-se presumir que o beneficiário dos serviços é quem arcou com o pagamento dos

mesmos, a falta da informação do endereço não invalida o documento, mormente quando se tem o CPF do prestador, e a forma de pagamento não necessariamente é informada pelo profissional no recibo.

Entretanto, consta do recibo data de sua emissão 2 de março de 2009. Como já dito, a apuração da base de cálculo do IR pessoa física se dá no regime de caixa, logo as deduções são utilizadas em relação às datas em que efetivamente foram feitos os pagamentos. No caso em comento, ainda que os tratamentos tenham sido feitos durante o ano de 2008, como não é expressamente informada a data dos pagamentos, considera-se para tal a emissão do recibo, que se deu em 2009, ano que não corresponde ao período base da declaração fiscalizada.

Mantenho, pois, a glosa referente a essa dedução.

Jurisprudência

No que se refere à jurisprudência citada, por falta de lei que lhe atribua eficácia normativa, não constitui norma geral de direito tributário decisão judicial ou administrativa que produz efeito apenas em relação às partes que integram o processo (art. 100 do CTN – Parecer Normativo CST nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013).

CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, voto por CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, conforme acima descrito.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito