



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10410.004514/2005-89
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-008.948 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 31 de julho de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JOAO BARBOSA NETO

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

Exercício: 2003

DEDUÇÃO IRPF. COMPROVAÇÃO DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE APRESENTAÇÃO DE OUTRAS PROVAS.

A critério da autoridade lançadora, para fins de aplicação do art. 8º, II da Lei n. 9.250/95, podem ser solicitados, além dos recibos, outros elementos para comprovação ou justificação das despesas médicas declaradas.

Hipótese em que foi juntado aos autos declaração particular ratificando os serviços prestados pela profissional apontada no período lançado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho (relator), Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maurício Nogueira Righetti e Maria Helena Cotta Cardozo, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchier – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho (Relator), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado), João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício). Ausente a conselheira Ana Paula Fernandes substituída pelo conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso.

Relatório

Trata-se de auto de infração, referente a deduções de despesas médicas consideradas na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física, relativas ao ano-calendário 2002, exercício 2003.

De acordo com a Notificação de Lançamento (fl. 109), as glosas efetuadas foram as seguintes:

- 1) *Asfal Saúde – R\$12.848,63 (plano de saúde);*
- 2) *Delfina Antonia Carvalho – R\$8.500,00.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de julgamento considerou procedente o lançamento por entender que as despesas médicas não foram adequadamente comprovadas.

Em face de recurso voluntário apresentado pelo contribuinte, em sessão plenária de 08/03/2018, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2201-004.366 (fls. 120/130), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis as despesas médicas, odontológicas e de hospitalização e os pagamentos feitos a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura destas despesas, quando relativas ao tratamento do contribuinte, desde que devidamente comprovadas com documentação hábil e idônea.

DESPESAS MÉDICAS. PLANO DE SAÚDE.

A dedução dos pagamentos despesas médicas em seu benefício e de seus dependentes somente é possível quando possui dependentes declarados para efeito de dedução do imposto de renda, e não declarou em conjunto com o seu cônjuge. Inteligência do art 8º, § 2º, II da Lei 9.250/95.

O resultado do julgamento foi registrado nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

O processo foi encaminhado à PGFN em 18/04/2018 (fl. 131), que apresentou, no dia 01/06/2018 (fl. 141), Recurso Especial (fls. 132/140), com o intuito de rediscutir a matéria “critério de comprovação de despesas médicas”.

Como paradigmas aptos a demonstrar a divergência foram considerados os Acórdãos nº 9202-005.461 e 2101-001.457 (vide despacho de fls. 143/146), cujas ementas, nas partes que interessam à presente análise, transcreve-se a seguir:

Paradigma - Acórdão 9202-005.461

“DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO.

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar motivadamente elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados ou dos correspondentes pagamentos. Em havendo tal solicitação, é de se exigir do contribuinte prova da referida efetividade.”

Paradigma - Acórdão 2101-001.457

“GLOSA DE DEDUÇÕES COM DESPESAS MÉDICAS.

O direito as deduções de despesas médicas mediante recibos condiciona-se comprovação da efetividade dos serviços prestados, bem como dos correspondentes pagamentos, a juízo da autoridade lançadora.”

A PGFN, em síntese, apresenta os seguintes argumentos:

- na hipótese do caso concreto, incide o art. 8º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.250/95 e art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999);

- não obstante, a princípio, admitam-se recibos, para fins de deduções, é possível a exigência, pelo Fisco, de documentos adicionais para a comprovação da efetividade do tratamento e do real desembolso pelo contribuinte (ônus a cargo deste), sem os quais o recibo não é bastante para justificar o abatimento;

- tal linha de raciocínio encontra-se colmatada pela jurisprudência administrativa (representada pelos acórdãos paradigmas), assente na necessidade de demonstração da efetiva prestação dos serviços médicos e do real dispêndio do contribuinte, para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda;

- a glosa objeto da controvérsia foi devidamente justificada pelo fiscal autuante que desconsiderou os recibos apresentados por haver fortes indícios no sentido de inidoneidade destes;

- trata-se de situação diferenciada em que a autoridade fiscal trouxe aos autos razões para a exigência de comprovação do efetivo pagamento. Todavia, não obstante a intimação específica e fundamentada para tanto, o contribuinte deixou de apresentar a prova necessária.

Por fim, requer a PGFN que seu recurso seja conhecido e provido, para reformar o acórdão recorrido no ponto alegado.

Os autos foram, então, à unidade da Receita Federal do Brasil de origem para ciência pelo contribuinte do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento, o que ocorreu em 26/12/2018 (fl. 149).

Não foram apresentadas Contrarrazões ao Recurso Especial.

Voto Vencido

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

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

Trata-se de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física referente ao exercício de 2003, ano-calendário de 2002, em virtude de glosa de despesas médicas.

No acórdão recorrido, deu-se provimento parcial ao Recurso Voluntário, restabelecendo-se a dedução das despesas referentes à psicóloga Delfina Antonio Carvalho (fls. 59/70), que totalizaram R\$ 8.500,00, uma vez que os recibos apresentados foram tidos como suficientes, porque teriam faltado indícios que os desabonassem, além de os valores terem sido considerados razoáveis e apropriados à remuneração da profissional. Também foi considerado como documento hábil a comprovar as despesas, a declaração a respeito dos serviços que o contribuinte alega que lhe foram prestados no ano-calendário abrangido no lançamento (fl. 71).

A Fazenda Nacional, por sua vez, requer o restabelecimento das glosas ao argumento de que não caberia ao Fisco obter provas de inidoneidade das declarações, mas sim ao contribuinte apresentar elementos de prova no intuito de eliminar qualquer dúvida que pairasse sobre os documentos carreados aos autos.

Assiste razão à Fazenda Nacional.

A matéria não é nova neste Colegiado e já foi objeto de inúmeras decisões. Dentre essas decisões, destaca-se o Acórdão nº 9202-005.461, de 24/05/2017, de relatoria do Ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, cujos fundamentos, que reproduzo a seguir, adoto como minhas razões de decidir:

Acerca do assunto, entendo que as despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, e se limitam, sim, a serviços comprovadamente realizados quando objeto de indagação pela autoridade fiscal, a partir de dúvida razoável, bem como a pagamentos especificados e comprovados. Nesse sentido, é oportuno, conferir o estabelecido na Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que traz essas condições para dedução desse tipo de despesa:

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; (...).

§ 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;

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;

Complementando a necessidade dessa comprovação, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, em seu art. 73, dispõe que (a) as deduções estão sujeitas à comprovação e (b) deduções exageradas poderão ser glosadas inclusive sem audiência do contribuinte, conforme a seguir reproduzido:

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).

Por certo, a legislação, em regra, estabelece a apresentação de recibos como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1º, III, do RIR/1999, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame. Em uma visão sistêmica da legislação tributária, verifica-se, inclusive, que a indicação do cheque nominativo, apesar de conter muito menos informação que o recibo, é também eleito como meio de prova, evidenciando a força probante da efetiva comprovação do pagamento.

Portanto, em vista do exposto, podemos concluir que a dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, sim, condicionada ao preenchimento de alguns requisitos legais: (a) a prestação de serviço tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente, e (b) que o pagamento tenha se realizado pelo próprio contribuinte.

Todavia, havendo qualquer dúvida em um desses requisitos, é não só direito mas também dever da Fiscalização exigir provas adicionais ou da efetividade do serviço, e/ou do beneficiário deste e/ou do pagamento efetuado. E é dever do contribuinte apresentar comprovação ou justificação idônea no caso de tal exigência, sob pena de ter suas deduções não admitidas pela autoridade fiscal. Entendo que a conclusão acima esteja alicerçada no art. 73 do RIR/99, já transcrito.

Não obstante as alegações do contribuinte, no caso sob exame, não se afigurou irregular, tampouco desarrazoada, a exigência feita pela Fiscalização para comprovação do pagamentos equivalentes a R\$ 8.500,00, relativos a gastos com saúde.

A aceitação destas despesas com saúde somente seria possível mediante a apresentação de elementos adicionais de prova, o que não foi aportado aos autos. Incabível, por conseguinte, a dedução, quando as respectivas provas não logram o convencimento acerca da efetiva prestação do serviço, tampouco do pagamento correspondente.

Cabe esclarecer que, de acordo com o inciso I do art. 373 do Código de Processo Civil, ao autor, compete fazer prova quanto a fato constitutivo de seu direito. Senão vejamos:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

[...]

Desse modo, a despeito de a lei possibilitar a dedução de despesas médicas da base de cálculo do imposto, o ônus de comprovar a efetiva ocorrência dessas despesas é de quem afirma tê-las suportado. Ainda mais na peculiar situação em que não consegue fazer prova do efetivo pagamento.

Convém ressaltar que recibos e declarações tratam-se de documentos particulares e, nos termos do art. 408 do Código de Processo Civil, presumem-se verdadeiros em relação aos signatários. Assim, não se pode supor que a Fazenda Pública seja compelida a reconhecer tais documentos como prova irrefutáveis das alegações ostentadas pelos contribuintes.

Ora, é perfeitamente possível que se faça o pagamento de gastos com saúde em dinheiro, mas em situações como a delineada nos autos, mostra-se necessária a apresentação de provas adicionais que possam confirmar a efetividade desses gastos. Por óbvio, a comprovação da despesa, repise-se, é ônus do sujeito passivo, não sendo razoável imaginar que se possa transferir esse encargo ao órgão fiscalizador para que esse busque elementos necessários a complementar as informações de quem se diz detentor do direito de restituição, por meio de cruzamento de dados ou algo que o valha.

Ademais, o art. 15, o inciso III e os §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, estabelecem que cabe ao sujeito passivo expor os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a impugnação e os pontos de discordância em relação ao lançamento, além da exibição das razões e provas de que dispuser, obrigações que não foram adequadamente adimplidas.

Logo, entendo que se deva restabelecer a glosa em relação aos pagamentos que, de acordo com a Declaração de Ajuste Anual, teriam se destinado a Delfina Antonia Carvalho.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, restabelecendo a glosa de R\$ 8.500,00, a título de despesas médicas.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho

Voto Vencedor

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchier – Redatora designada

Peço vênia para discordar do Relator no que tange à valoração da declaração da profissional de saúde juntada aos autos.

Ao tratar da base de cálculo do Imposto de Renda, a Lei n. 9.250/95 em seu artigo 8º, determina que poderão ser deduzidos dos rendimentos recebidos no ano pelo contribuinte os valores relativos às despesas com serviços de saúde. Os serviços estão expressos no inciso II e as formalidades para comprovação da despesa estão descritas no parágrafo segundo, ambos da citada norma:

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;

(...)

Pelos dispositivos acima, a comprovação da realização das despesas dedutíveis previstas no inciso II do art. 8º, pode ser feita pela apresentação dos recibos emitidos pelos respectivos profissionais, devendo tais documentos trazer elementos suficientes para identificação do prestador de serviço que recebeu os valores despendidos pelo contribuinte.

Entretanto, o Regulamento do Imposto de Renda então vigente - Decreto nº 3.000/95-, ao regulamentar a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto, dispunha em seus artigos 73 e 80 ser possível, à juízo da autoridade lançadora, a solicitação de novas provas para fins de validade da dedução:

Art.73.Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

§1ºSe forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte.

§2ºAs deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irrecorrível na esfera administrativa.

§3ºNa hipótese de rendimentos recebidos em moeda estrangeira, as deduções cabíveis serão convertidas para Reais, mediante a utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento do rendimento.

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.

§1ºO disposto neste artigo:

...

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;

...

Interpretando conjuntamente os dispostos devemos concluir que o art. 73 do Decreto 3.000/99, ao definir que todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora, deixa claro que os recibos de despesas médicas não tem valor absoluto, sendo possível sim a solicitação de outros elementos de prova sempre que a

fiscalização assim entender. Neste sentido, o que se deve analisar é se há nos autos elemento adicional capaz de ratificar os recibos apresentados pelo Contribuinte.

No caso concreto estamos diante da glosa de despesas com serviços de psicologia, item 02 do Relatório fiscal fls. 109:

Dedução das seguintes despesas médicas pelos motivos expostos ao lado: **(1) Asfal saúde: R\$ 12.848,63** - Em virtude do Contribuinte ter sido intimado a apresentar declaração do plano de saúde discriminando o valor pago por cada usuário dependente do titular do plano, e apresentada esta declaração foi verificado que o contribuinte, que é o titular, é responsável por vários usuários que não foram inclusos na declaração como dependentes e desta forma excluímos os valores correspondentes a estes usuários e mantemos apenas o valor pago pelo próprio Contribuinte e por sua cónyuge; **(2) Delfina Antônia Carvalho: R\$ 8.500,00** - **Tendo em vista que consta no sistema dossiê da SRF apenas recibo emitido por esta profissional para o próprio Contribuinte no ano e o fato de que o valor envolvido ser elevado, solicitamos que o Contribuinte provasse o pagamento como condição única para a aceitação desta despesa, mas, no caso, o mesmo apresentou apenas os simples recibos e uma declaração da profissional neste sentido, já que não foi apresentado nenhuma prova do efetivo pagamento, seja em cheque ou extrato de conta corrente bancária comprovando saques para pagamento em dinheiro (uma média de R\$ 700,00 por mês), desconsideramos esta despesa com base nos argumentos acima, de que a mesma só emitiu recibos para ele neste ano.**

Entretanto, ao contrário do considerado pela fiscalização e pelo Conselheiro Relator entendo que a declaração posterior emitida pela profissional é elemento de grande relevância, afinal trata-se de informação que ratificou a prestação de serviços declarados e sobre tal declaração também não foram tecidas quaisquer considerações que a desclassificasse.

A declaração de e-fls. 23 atesta o atendimento feito ao paciente ao longo dos anos, sendo ainda diligente ao informar que as fichas de acompanhamento foram incineradas em atendimento a determinação do art. 6º, §3º do Código de Ética dos Psicólogos.

Como dito mero recibo contendo os requisitos exigidos pela legislação não é documento suficiente para comprovar a realização da despesa médica, afinal com fundamento no artigo 73, caput e § 1º do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda) a autoridade fiscal é garantida, visando formar sua convicção, solicitar elementos adicionais e, no entendimento desta Relatora, declarações emitidas posteriormente pelos profissionais são exemplos dessas provas adicionais. Ora, a declaração foi emitida exatamente para afastar a dúvida suscitada no lançamento e sobre ela – como dito - não há qualquer ressalva quanto à veracidade ou imputação de fraude.

Vale destacar ainda que as normas que tratam da dedução não fazem restrições ou impõem um rigor maior nas situações em que os serviços são pagos em espécie portanto, neste cenário, não é razoável exigir do Contribuinte, em especial depois de anos, a apresentação de extratos bancários ou movimentações financeiras coincidentes em valores para comprovação do efetivo desembolso. Estaríamos diante de prova impossível.

Diante do exposto, considerando os elementos dos autos, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

