



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.000287/2007-71
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.175 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 21 de outubro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VANIA ALVES DA ROSA MACHADO

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

Exercício: 2005

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. AUTUAÇÃO POR DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM PESSOA NÃO DECLARADA COMO DEPENDENTE.

A legislação tributária permite a dedução, na declaração de rendimentos, dos pagamentos efetuados pelo contribuinte a título de despesas médicas somente quando em benefício próprio ou de seus dependentes.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. SOLICITAÇÃO DE ELEMENTOS DE PROVA ADICIONAIS. POSSIBILIDADE.

A apresentação de declaração do profissional não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais relativos às despesas médicas, tais como provas da efetiva prestação do serviço e do respectivo pagamento. Não comprovada a efetividade do serviço, tampouco o pagamento da despesa, há que ser restabelecida a respectiva glosa.

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 maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe deu provimento parcial para restabelecer a glosa da despesa com plano de saúde. Votou pelas conclusões a conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado), Rita Eliza Reis da

Costa Bacchieri, 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, na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física, tidas por indevidas pela fiscalização, relativas ao ano-calendário 2004, exercício 2005.

De acordo com a Notificação de Lançamento (e-fls. 104/110), as glosas efetuadas foram as seguintes:

DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS

1-VALOR DECLARADO: R\$12.516,73

2-VALOR CONSIDERADO APÓS REVISÃO: R\$3.186,72

3- VALOR GLOSADO: R\$9.330,01, relativo aos seguintes valores declarados:

3.1 - APESJF: R\$7.290,01, correspondente aos pagamentos efetuados para plano de saúde de pessoas não dependentes da contribuinte na declaração de ajuste anual (Arthur Machado, Ary da Rosa Machado Neto, Victor Ribeiro da Rosa Machado, Ary Alves da Rosa Machado e Rosemary Ribeiro Machado)

3.2 - ADONAI DIAS CARNEIRO: R\$2.040,00. O recibo apresentado não foi considerado suficiente para comprovação tendo em vista o valor elevado e a falta de comprovação do efetivo pagamento, através da apresentação de cópias de cheques, extratos bancários, ordens de pagamento, transferências eletrônicas, entre outros, que comprovassem saques de quantias em datas compatíveis com as nele consignadas.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento considerou procedente a exigência fiscal por entender que tais despesas médicas não foram adequadamente comprovadas ou referiam-se a despesas com pessoas físicas que não ostentavam a condição de dependente do Sujeito Passivo.

Em face de recurso voluntário apresentado pela Contribuinte, em sessão plenária de 11/12/2018, foi prolatado o Acórdão n.º 2001-000.984 (fls. 201/207), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005

DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS GLOSADOS SEM QUE TENHAM SIDO APONTADOS INDÍCIOS DE SUA INIDONEIDADE.

Os recibos de despesas médicas não tem valor absoluto para comprovação de despesas médicas, podendo ser solicitados outros elementos de prova, mas a recusa a sua aceitação, pela autoridade fiscal, deve ser acompanhada de indícios consistentes que indiquem sua inidoneidade. Na ausência de indicações desabonadoras, os recibos comprovam despesas médicas.

O resultado do julgamento foi registrado nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros José Ricardo Moreira e Fernanda Melo Leal, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Henrique Backes.

Cientificada do acórdão em 29/05/2019 (Despacho de Encaminhamento de fl. 212), a Fazenda Nacional interpôs, em 24/06/2019, tempestivamente, o Recurso Especial de fls. 213/246.

Ao Recurso Especial foi **dado seguimento**, conforme despacho de 14/08/2019 (fls. 249/258), para rediscussão das matérias **a) dedução de despesas médicas de dependentes, relativamente a pessoas não informadas como tal na DIRPF; e b) critério de comprovação de despesas médicas.**

Como paradigmas aptos a demonstrar a divergência foram considerados os Acórdãos n.º 2202-004.890, 2202-004.432 e 2202-003.661, cujos excertos das ementas transcreve-se a seguir:

Acórdão n.º 2202-004.890

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002

(...)

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas médicas restringe-se aos pagamentos devidamente especificados e comprovados, relativos ao atendimento do próprio contribuinte e dos respectivos dependentes."

Acórdão n.º 2202-004.432

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2003

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. AUTUAÇÃO POR DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM FAMILIAR NÃO-DEPENDENTE.

A legislação tributária permite a dedução, na declaração de rendimentos, dos pagamentos efetuados pelo contribuinte a título de despesas médicas e com instrução quando em benefício próprio e de seus dependentes.

Acórdão 2202-003.661

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010

(...)

DESPESAS MÉDICAS.

Poderão ser deduzidos os pagamentos referentes a despesas médicas efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, desde que comprovados mediante documentação hábil e idônea.

O recibo emitido por profissional da área de saúde, com observação das exigências estipuladas no artigo 80 do Regulamento do Imposto de Renda RIR/ 1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, via de regra faz prova da despesa pleiteada como dedução na declaração de ajuste anual do imposto de renda, salvo quando, a juízo da Autoridade Lançadora, haja razões para que se apresentem documentos complementares, como dispõe o artigo 73 do mesmo Decreto.

A fiscalização pode exigir a comprovação do efetivo pagamento da despesa e, não o fazendo, o contribuinte fica sujeito à glosa da dedução.

A Fazenda Nacional, em síntese, apresenta os seguintes argumentos:

- diante de dúvidas ou suspeição quanto à idoneidade da documentação apresentada, o que põe em questionamento a própria existência das despesas médicas, o Fisco pode e deve perquirir se os serviços foram efetivamente prestados ao declarante ou a seus dependentes (efetividade dos serviços) e se houve o efetivo dispêndio de recursos pelo declarante para pagamento dessas despesas (efetivo pagamento);

- o art. 8º da Lei 8.134/1990, o art. 8º da Lei 9.250/1995 e o art. 11 da Lei 8.383/91 contém determinação no sentido de que, para fins tributários em termos de Imposto de Renda, a despesa médica somente pode ser acolhida como dedução quando comprovado o efetivo pagamento, isto quando haja um documento que comprove a efetiva entrega do dinheiro ao prestador do serviço, e o próprio texto legal contém indicação de que atende esse requisito um cheque nominativo. Quando o pagamento é efetuado em moeda corrente, para fins tributários, o recibo não constitui prova suficiente no sentido de que seu objeto tenha sido concretizado, justamente porque pode ser emitido em qualquer momento do presente com referência a um fato passado. Aliam-se a este detalhe a possibilidade de o emitente não ter prestado o serviço, não ter recebido a efetiva quantia, ou ter recebido, mas não oferecido esse rendimento à tributação e por consequência informado ao fisco que não recebeu a quantia, etc., enfim são diversos os motivos pelos quais o recibo isolado não se presta como prova suficiente ao pagamento;

- existem duas formas diversas de acolher os documentos relativos aos fatos que integram o processo: perante o Direito Civil e para fins de subsunção à norma que autoriza a dedução do Imposto de Renda, no campo do Direito Tributário. Frente à primeira, um recibo, por exemplo, pode satisfazer determinada demanda de quitação de um serviço ou de uma aquisição, enquanto, perante a segunda, este pode não atender à comprovação requerida na lei, por deixar de conter um ou mais requisitos. Observe-se que uma situação jurídica civil de quitação é satisfeita com o recibo, no entanto, esse documento isolado pode não atender os requisitos da situação tributária, o que é o caso dos autos;

- além da condição anterior, a despesa médica deve estar devidamente especificada. O termo "especificada" não é suprido pelos itens indicados no texto legal: 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 (...), mas tem por objeto o tipo de tratamento a que se reporta o pagamento. Especificar algo é atribuir-lhe a qualidade correta, de tal forma que se possa inserir esse algo dentro de uma classificação;

- comprovar um fato significa representar o seu objeto com elemento adequado, que lhe imprima característica de validade perante quem deseja assegurar-se de sua autenticidade ou validade;

- no caso, o interessado foi intimado a apresentar elementos de prova da efetividade dos serviços prestados e correspondentes pagamentos, não logrando fazê-lo. Ora, na relação jurídico-tributária, o ônus da prova incumbe a quem alega o direito. Assim, à autoridade fiscal compete investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência ou não do fato tributário, observando os princípios do devido processo legal, da verdade material, do contraditório e da ampla defesa. Ao sujeito passivo, por sua vez, cabe apresentar prova em contrário, por meio dos elementos que demonstrem a efetividade do direito alegado, bem como hábeis para afastar a imputação da irregularidade apontada;

- para se fazer jus a deduções na Declaração de Ajuste Anual, se toma 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 no art. 97, inciso IV, do CTN;

- documentos particulares, como recibos e declarações, que contêm ciência de determinado fato, provam a declaração, mas não o fato declarado, cabendo ao(à) interessado(a) na sua veracidade o ônus de provar o fato (art. 408 do CPC/2015). 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(a) interessado(a), quando exigido, demonstrar por meio de outros documentos a veracidade de sua ocorrência;

- essas declarações presumem-se verdadeiras apenas em relação ao signatário (art. 219 do CC); quando enunciam o recebimento de um crédito fazem prova apenas contra quem os escreveu (art. 415 do CPC/2015); e vale somente entre as partes nele consignadas, não em relação a terceiros, estranhos ao ato (art. 221 do CC), no caso a RFB;

- a presunção de verdade alegada do conteúdo dos recibos pode até ser admitida, no entanto, apenas entre as partes ali consignadas; perante terceiros, contestado o fato ali relatado, cabe ao interessado na sua veracidade o ônus de provar a efetividade de sua ocorrência por meio de outras provas;

- em situações em que há a redução da base de cálculo do imposto, em razão de certos privilégios ou benefícios concedidos pela legislação, compete ao contribuinte comprovar que tem direito a eles, caso contrário, está o fisco autorizado a efetuar as glosas correspondentes. Neste sentido, o art. 73 do Decreto n.º 3.000/1999 (RIR/1999) estabelece, expressamente, que o contribuinte pode ser instado a comprovar ou justificar as deduções, deslocando para ele o ônus probatório;

- a lei pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-lei n.º 5.844/1943 estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório. Assim, sempre que entender necessário, a fiscalização tem a prerrogativa de exigir a comprovação ou justificação das despesas deduzidas;

- o referido dispositivo está em consonância com o princípio de que o ônus da prova cabe a quem a alega. Nesse sentido, o art. 333 do CPC prevê que 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;

- ante ao valor das deduções pleiteadas, cabe ao fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias para preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 11, § 4º, do Decreto-Lei n.º 5.844/1943. A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o sujeito passivo o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve o contribuinte assumir as consequências legais, resultando no não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação;

- o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto a determinado fato questionado. Logo, cabe apenas ao sujeito passivo, e não ao fisco, obter provas da idoneidade do recibo;

- todas as considerações acima endereçadas ao valor probatório dos recibos devem ser aplicadas, com ainda mais razão, a simples declarações emitidas pelos profissionais de saúde;

- a jurisprudência administrativa consagra a tese de que, para amparar a dedução pleiteada, não basta a mera apresentação de "recibos", "declarações" ou "informes" pelo contribuinte, devendo restar devidamente comprovado o efetivo dispêndio direcionado a um fim específico (prestação concreta, efetiva dos serviços discriminados);

- deveria o contribuinte, a fim de comprovar a realização do pagamento das despesas médicas questionadas, promover a juntada aos autos de comprovantes bancários, cópias de cheques microfilmados, ordens de pagamentos, transferências, etc., enfim, elementos probatórios que comprovassem o efetivo dispêndio realizado pelo contribuinte, sendo que recibos e declarações, por si só, não servem para tal fim. Da mesma forma, deveria ter procedido com relação à comprovação de que os serviços médicos foram efetivamente prestados, trazendo aos autos exames, atestados, diagnóstico, laudos, etc.

- quanto à dedução de despesas médicas com pessoas que não figuraram como dependentes na Declaração de Ajuste Anual, depreende-se da legislação que disciplina o tema que "para fazer jus à dedução pleiteada a despesa médica, na Declaração de Ajuste Anual, restringe-se aos pagamentos efetuados pela contribuinte relativos ao próprio tratamento e/ou ao de seus dependentes". Nesses termos, as "deduções, em geral, constituem uma faculdade concedida ao sujeito passivo, que se materializa no momento da entrega da declaração de rendimentos. Uma vez que a declarante não incluiu dependentes em sua DIRPF, tais fatos devem ser interpretados como renúncia ao exercício de opção prevista em lei. A legislação tributária não impõe à parte um dever de se utilizar de possíveis deduções e nem ao fisco assistiu o direito de exigir uma atitude positiva do sujeito passivo nesse sentido. E mais, a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento (art. 147 do CTN)." (excerto do Acórdão n.º 2202-004.890);

- além da necessidade de informar na Declaração de Ajuste Anual os dependentes e respectivas despesas médicas para ter o direito à dedução, conforme acima defendido, vale lembrar que a mera condição de genitora das pessoas beneficiadas com as despesas médicas, não confere automaticamente o direito a pleitear as respectivas deduções. Isso porque tais pessoas podem constar como dependentes do genitor, por exemplo, etc.

Por fim, requer a Fazenda Nacional que seu recurso seja conhecido e provido, para reformar o acórdão recorrido.

A Contribuinte recebeu cópia do processo em 19/09/2019 (fl. 264) e, em 24/09/2019 (fl. 271), ofereceu as Contrarrazões de fls. 271/276 com os seguintes argumentos:

- o recurso especial tem como fundamento jurisprudências que demonstram entendimentos posteriores ao lançamento, ocorrido no ano de 2006, referente ao exercício de 2005;

- além disso, foi fundado no atual Regimento Interno do CARF, o qual dispunha em sentido contrário à época da autuação da Recorrida, como assim reconhecido pelos nobres julgadores em decisão anterior nestes autos;

- não se mostra motivo suficiente discordar da decisão proferida, vez que as jurisprudências colacionadas são, como se pode aferir, todas posteriores a autuação da Recorrida;

- desde o início, quando requerido pela autoridade fiscal, sempre apresentou todos os comprovantes das despesas e dos dependentes, recibos estes originais e devidamente assinados pelos profissionais que lhe prestaram os serviços e receberam por eles;

- como consta no voto vencedor do acórdão recorrido, a Receita Federal pode sim glosar os recibos apresentados pelo contribuinte, mas, para que tal glosa surta os devidos efeitos, é necessário que se aponte os motivos para que tal documento seja desabonado o que, por certo não fez a Recorrente, pelo que devem ser considerados validos, como são;

- os recibos apresentados, bem como os comprovantes de que os dependentes eram por ela mantidos financeiramente quando do lançamento fiscal, são idôneos, originais, possuem a identificação do emitente e condizem com a realidade;

- sem que tenha apontado qualquer motivo que desabone tais recibos, a Recorrente não pode simplesmente glosá-los, desabonando os profissionais que o firmaram e inseriram seus dados, pois verdadeiros são;

- não pode a Recorrente simplesmente afirmar que os recibos juntados não dão segurança jurídica quanto à existência do pagamento, simplesmente fazendo afirmações, sem sequer apresentar qualquer elemento que comprove ou torne efetiva a glosa dos mesmos;

Ao final, a Contribuinte pede que seja negado provimento ao recurso.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Conhecimento

Trata-se de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física referente ao exercício de 2005, ano-calendário de 2004, em virtude de glosas de despesas médicas a) com plano de saúde destinado a pessoas que não foram informadas da Declaração de Ajuste Anual - DAA da Contribuinte como dependentes; e b) sem comprovação de efetivo pagamento ou realização dos serviços.

No acórdão recorrido, deu-se provimento ao Recurso Voluntário, restabelecendo-se a dedução dessas despesas, sob o entendimento de que inexistia fundamentação plausível para a recusa de documentos usuais de comprovação.

A Fazenda Nacional, por sua vez, requer sejam mantidas as glosas por se tratarem de gastos efetuados com pessoas não informadas na Declaração do Imposto de Renda como dependentes e de despesas médicas não comprovadas adequadamente.

A Contribuinte, em sede de Contrarrazão, contesta os fundamentos expressos no Recurso Especial, sob a alegação de que esse refere-se a jurisprudências que demonstram entendimentos posteriores ao lançamento e de que o atual Regimento Interno do CARF dispõe em sentido contrário à época de sua autuação. Aduz ainda ter apresentado todos os comprovantes das despesas e dos dependentes, sem que se tenha apontado qualquer motivo que desabone tais comprovantes.

Primeiramente, cumpre esclarecer que, nos termos **caput** do art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/20015, o recurso especial é cabível “*contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF*”.

Compete ressaltar que inexistente no Regimento Interno qualquer tipo de exigência no sentido de que as decisões apresentadas como paradigmas tenham que se referir ao mesmo exercício indicado no acórdão recorrido. A exigência regimental é de que os julgados cotejados, diante de situações semelhantes, apresentem entendimentos dissonantes na interpretação das normas tributárias, conforme se verifica no presente caso.

Além disso, quanto ao argumento de que o atual Regimento Interno do CARF traria disposição em sentido contrário à da época de sua autuação, embora essa argumentação careça de sentido, impende ressaltar que o Regimento Interno não trata de direito material, mas sim processual. Significa dizer que a divergência de interpretação deve se aferir com base na legislação do Imposto de Renda e não no Regimento Interno.

Aliás, em se tratando de norma processual, o Regimento Interno a ser considerado é aquele vigente à época da apresentação contestação e não da autuação, como parece inferir o Sujeito Passivo.

Em vista disso, tendo em conta que, com base em legislação correlata, as decisões recorrida e paradigmas interpretaram a legislação tributária de forma divergente, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Mérito

Dedução de despesas com pessoas não declaradas como dependente na DIRPF

As deduções de despesas médicas encontram previsão legal no art. 8º, inciso II, alínea "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:

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 tratamento e ao de seus dependentes; (...) – g.n.

Depreende-se da legislação acima citada que, para fazer jus à dedução pleiteada, a despesa médica deve se referir ao próprio contribuinte ou a seus dependentes.

Da análise da DAA de fls. 18/22, depreende-se que foram realizados gastos com a APES/JF SSIND-P/SAUDE, no valor de R\$ 8.946,61, sendo que não consta de referido documento informações quanto a dependentes. Em atendimento a intimação do Fisco, a Contribuinte apresentou a declaração de fl. 36, que embora comprove o pagamento das despesas, não discrimina quem seriam os beneficiários dos serviços.

Em vista disso, Associação dos Professores de Ensino Superior de Juiz de Fora – APES/JF foi notificada a apresentar informações acerca dos beneficiários de referido plano de saúde, com a discriminação dos valores atribuídos a cada um deles. Em resposta, foram exibidos os documentos de fls. 54/60, que revelam que parte desses valores, R\$ 7.290,01, referiam-se a despesas com pessoas não informadas na Declaração de Ajuste como dependentes, o que desencadeou a glosa dessa parte das despesas.

Em sede de recurso voluntário, o Sujeito Passivo deteve-se a informar não haver discriminado os supostos dependentes na DAA por desconhecer a obrigatoriedade de prestar tal informação.

Embora entenda desnecessário para formação da convicção quanto à validade do lançamento, insta ressaltar que não foram carreados aos autos quaisquer elementos de prova que pudessem demonstrar a condição de dependentes dos destinatários do plano de saúde perante a legislação do Imposto de Renda.

Conclui-se, então, que deve ser restabelecida a glosa de despesas referentes ao plano de saúde – APES/JF, de R\$7.290,01, por se referirem a pessoas que não constam na DIRPF da Contribuinte como seus dependentes.

Critério de comprovação das despesas médicas

Em relação a essa matéria, de início, convém esclarecer que, diferentemente do que consta do voto condutor da decisão recorrida, o Termo de Intimação Fiscal de fl. 30 é absolutamente claro no sentido de que, além dos comprovantes de despesas médicas, a Fiscalização solicitou também a comprovação de seu efetivo pagamento pelos serviços. Contudo, foi exibido somente recibo simples (fl. 34). Além disso, em sede de impugnação e recurso voluntário, a Contribuinte deteve-se a defender que o recibo seria suficiente para a comprovação da despesa, e não apresentou qualquer elemento adicional de prova.

De mais a mais, a matéria não é nova neste Colegiado e já foi objeto de inúmeras decisões. Dentre essas decisões, destaca-se o Acórdão n.º 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 n.º 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 n.º 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 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).

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.

No caso sob exame, não se afigurou irregular, tampouco desarrazoada, a exigência feita pela Fiscalização para comprovação do pagamentos relativos a gastos com saúde.

A aceitação destas despesas 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 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.

Convém ressaltar que recibos tratam-se de documentos particulares e, nos termos do art. 408 do Código de Processo Civil, presumem-se verdadeiros em relação ao signatário. 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 à dedução.

Ademais, o art. 15, o inciso III e os §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto n.º 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 Adonai Dias Carneiro, no valor de R\$ 2.040,00.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho