



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10670.000038/2010-23
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2002-006.717 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 23 de novembro de 2021
Recorrente RITA MARIA MOTA SANTIAGO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2009

DESPESAS MÉDICAS. EFETIVO PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO.
SÚMULA CARF Nº 180.

É lícita a exigência de outros elementos de prova além dos recibos das despesas médicas quando a autoridade fiscal não ficar convencida da efetividade da prestação dos serviços ou da materialidade dos respectivos pagamentos.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o conselheiro Thiago Duca Amoni, que lhe deu provimento.

(documento assinado digitalmente)

Monica Renata Mello Ferreira Stoll - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Diogo Cristian Denny, Thiago Duca Amoni, Monica Renata Mello Ferreira Stoll (Presidente).

Relatório

Reproduzo o bem lançado relatório do acórdão recorrido:

Em nome do contribuinte acima identificado foi lavrada, em 02/09/2009, a Notificação de Lançamento de fls. 17 a 22, relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física-IRPF, exercício 2009, ano-calendário 2008, que resultou em crédito total apurado no

valor de R\$ 5.981,63, sendo R\$ 3.315,95 de IRPF-Suplementar, R\$ 2.486,96 de multa de ofício e R\$ 178,72 de juros de mora (calculados até 11/2009).

Motivou o lançamento de ofício (fls. 19 e 20) a dedução indevida de despesas médicas, no valor total de **R\$ 12.058,00**, informada como prestada pela Clínica de Fisioterapia Peres e Quintino, CNPJ 07.646.549/0001-05, no valor de R\$ 10.018,00, e com Sergio de Castro, CPF 402.515.146-87, no valor de R\$ 2.040,00.

De acordo com a motivação do lançamento “*Desconsiderada a despesa com Clínica Dermatológica por se tratar de tratamento estético, e do profissional Sergio de Castro em razão do recibo apresentado não ser suficiente para comprovar a efetiva prestação e pagamento do suposto serviço*”.

A ciência da Notificação de Lançamento se deu em 01/12/2009 (fl. 68) e o interessado apresentou, por intermédio de seu procurador, impugnação de fls. 02 a 12, em 29/12/2009 (fl. 02), discordando do lançamento, alegando, em síntese, que:

- 1) Quanto à despesa médica com a Clínica de Dermatologia, a despesa é dedutível, pois a legislação não restringe qual o tipo de tratamento médico seria dedutível, dispondo apenas que seja prestado por médico; e,
- 2) No tocante à despesa médica com o psicólogo Sergio de Castro, não há motivo para sua glosa uma vez que foram aceitas as despesas com o mesmo profissional no ano de 2007. Ademais, o recibo apresentado tem presunção legal de validade, devendo o ente público comprovar o contrário. Ainda, junta declaração prestada pelo profissional.

A decisão de primeira instância foi proferida com a seguinte ementa:

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

Exercício: 2009

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

Mantém-se o lançamento relativo às despesas médicas para cujos recibos não ficou evidenciada a efetividade dos pagamentos e prestação dos serviços, sobretudo quanto tal aspecto foi objeto de intimação por parte da autoridade lançadora.

DEDUÇÕES. DESPESA MÉDICA. TRATAMENTOS DERMATOLÓGICOS.

São dedutíveis da base de cálculo do Imposto sobre a Renda as despesas médicas comprovadas, independentemente da especialidade, inclusive as relativas à realização de tratamento dermatológicos com a finalidade de prevenir, manter ou recuperar a saúde, física ou mental, do paciente.

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

Voto

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Os argumentos apresentados pelo contribuinte já foram enfrentados no acórdão recorrido, motivo pelo qual adoto as razões de decidir daquele julgado, conforme previsto no art. 57, §3º, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, cabendo destacar os seguintes excertos do voto condutor:

A impugnação é tempestiva e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto dela toma-se conhecimento.

Sobre a glosa de despesas médicas necessário se faz transcrever a legislação que trata do assunto, na espécie, o art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) vigente, cuja matriz legal é o art. 8º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que dispõe:

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

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 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;”

Primeiramente, pode-se afirmar que os serviços de saúde abrangem o diagnóstico e o tratamento da enfermidade, e a prevenção e a manutenção da saúde, ou seja, são serviços voltados diretamente à promoção da saúde, capazes de fornecer ao cidadão uma vida plena. A legislação tributária não faz restrição à dedução das despesas médicas, quanto à finalidade do serviço de saúde prestado, não se preocupando se seria reparador ou estético, limitando-se tão somente a que haja tratamento e recuperação da saúde física e mental do beneficiário.

Portanto, conclui-se que a despesa com cirurgia plástica, seja reparadora ou não, assim como os tratamentos dermatológicos, possuindo a finalidade de manter ou recuperar a saúde do paciente, encontra-se ao abrigo da legislação tributária para fins de dedução da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa física. Assim sendo, se a lei não restringe o alcance da dedução em tela a determinadas especialidades médicas, não cabe ao seu intérprete fazê-lo.

Conseqüentemente, o entendimento desta julgadora é de que são dedutíveis da base de cálculo do Imposto sobre a Renda as despesas médicas comprovadas independentemente da especialidade, sendo exigência da legislação, tão somente, que seja prestada por profissional médico, dentista, psicólogo, fisioterapeuta, fonoaudiólogo ou terapeuta ocupacional.

Por outro lado, o contribuinte está obrigado a comprovar, de forma inequívoca e mediante documentação hábil e idônea, a realização de todas as deduções informadas na declaração de ajuste anual, conforme estatui a legislação pertinente citada.

Quanto a gastos efetuados com profissionais médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais, pessoas físicas, pleiteados como dedução na Declaração de Ajuste Anual, cabe dizer que, em princípio, admite-se como prova de pagamentos recibos fornecidos por profissionais competentes, legalmente habilitados, desde que neles constem os requisitos estabelecidos pelo no art. 80, §1º, incisos II e III, do RIR/1999, anteriormente transcrito.

Já, para a comprovação perante o Fisco de despesas efetuadas com pessoas jurídicas, a princípio, há que se ter a nota fiscal como documento hábil e não recibos, notas brancas ou qualquer outro elemento. Somente nos casos em que restar demonstrado que a pessoa jurídica, à época da operação de venda ou da prestação dos serviços, estava dispensada da emissão de notas fiscais, admite-se a utilização de outro documento equivalente para

a comprovação dos gastos correspondentes, desde que, é claro, contenha também todos os requisitos estabelecidos pelo citado art. 80.

As pessoas jurídicas, na venda de produtos ou na prestação de serviços, estão obrigadas à emissão de notas fiscais, a não ser quando dispensadas dessa emissão pelas autoridades estaduais e/ou municipais. Já a emissão de recibos impõe-se às pessoas físicas pelos recebimentos por serviços prestados por estas.

É certo que os interessados em aproveitar despesas médicas como dedução da base de cálculo do IRPF devem ter o cuidado em exigir dos prestadores de serviços o documento hábil e seu perfeito preenchimento, ou seja, com todos os requisitos anteriormente elencados; caso contrário, se apresentarem para análise fiscal documentos sem as exigências da lei tributária ficam sujeitos às suas desconsiderações.

(...)

E, no tocante ao profissional, Sergio de Castro, o documento de fl. 25, um único recibo no valor de R\$ 2.040,00, foi considerado, pela fiscalização, insuficiente para comprovação da despesa médica pleiteada, com o que concorda esta julgadora.

Em princípio, admite-se como prova de pagamento os recibos fornecidos por profissionais competentes, legalmente habilitados, desde que neles constem os requisitos estabelecidos pelo no art. 80, § 1º, incisos II e III, do RIR/1999, anteriormente transcrito.

Contudo, o mesmo Regulamento, em seu art. 73, § 1º, estabelece:

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).(g.n.)

§ 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).

Assim, existindo dúvida quanto à efetividade dos gastos declarados, especialmente quando há irregularidades nos documentos comprobatórios oferecidos ou se suspeita serem exagerados, a legislação tributária permite que a autoridade tributária não acate simples recibos como provas suficientes para evidenciar as efetivas realizações de tais gastos, podendo, a seu juízo, **visando formar sua convicção**, solicitar elementos adicionais que demonstrem de modo absoluto a veracidade do pleito declarado.

Exige-se nesses casos, então, a comprovação da prestação dos serviços e, principalmente, da efetiva realização dos pagamentos correspondentes, pois é o que realmente importa. Para a comprovação da efetividade dos pagamentos sugere-se: *cópias de cheques fornecidas pela instituição bancária, comprovantes de depósitos na conta do prestador dos serviços, comprovantes de transferências eletrônicas de fundos, transferências interbancárias, comprovantes de transmissão de ordens de pagamentos, e, no caso de pagamentos efetuados em dinheiro, extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e valores coincidentes ou aproximados aos pagamentos em questão*, podendo também o interessado apresentar outros que julgar conveniente, desde que surtam os devidos efeitos legais.

Nesse sentido, o contribuinte foi intimado a comprovar a efetiva prestação e efetivo pagamento das despesa médica pleiteada. No entanto, as cópias dos cheques que constam dos autos comprovam sua emissão em 2007, não servindo para comprovar despesas médicas havidas em 2008. Ainda, a declaração do profissional de fl. 23, também, é insuficiente.

No que concerne ao ônus da prova, é regra geral no direito que cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. A legislação tributária estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

Nesse sentido destaque-se os ensinamentos do mestre Antônio da Silva Cabral, em Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, p. 298:

Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se freqüentemente: “a quem alega alguma coisa, compete prová-la”. [...] Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.(g.n.)

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para este a obrigação de comprovar e justificar as deduções e, não o fazendo, sofre as consequências legais, ou seja, o não cabimento dessas deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Por conseguinte, o ônus da prova das deduções é do contribuinte, pois foram por ele pleiteadas. Se a prova da dedução incumbe a quem interessa e este não a faz na forma legal exigida, se sujeita a sua desconsideração, e foi o que ocorreu nos autos como se verá adiante.

À luz do exposto anteriormente, com destaque especial para o citado art. 73, tem-se que a autoridade administrativa, nos termos que lhe reserva e determina o art. 142 do CTN, age de forma vinculada, revestida da legalidade que norteia a sua atividade.

Por certo, a legislação, em regra, estabelece a apresentação de recibos/nota fiscal, 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, numa visão sistêmica da legislação tributária.

Portanto, sempre que a autoridade lançadora assim entender, a exigência de outros elementos comprobatórios, além dos recibos, **é perfeitamente legal**, especialmente com o fito de deixar evidenciada a efetividade das transferências dos recursos entre paciente e profissional da área de saúde.

Neste aspecto, cabe registrar que o contribuinte, devidamente intimado, não comprovou na fase preparatória do lançamento o efetivo pagamento das despesas questionadas pela Fiscalização.

Repise-se a prova definitiva e incontestável das despesas médicas, de acordo com a motivação do lançamento, deve ser feita com a apresentação de documentos que comprovem a efetividade do pagamento, cabendo salientar que, ao se fazer pagamentos de despesas onde se pleiteará, *a posteriori*, a dedução para fins de cálculo do imposto de renda a pagar ou a restituir, o contribuinte tem que se cercar de precauções para a eventualidade de comprovação.

Sobre a matéria, destaque-se a jurisprudência do Conselho de Contribuintes nos acórdãos cujas ementas abaixo se transcrevem:

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - A validade da dedução de despesas médicas, quando impugnadas pelo Fisco, depende da comprovação do efetivo pagamento e/ou da prestação dos serviços.(Ac.104-22781, 4ª Câmara, 1º C.C., Data da Sessão 18/10/2007). No mesmo sentido: Ac. 104-22755, Data da Sessão 18/10/2007; Ac. 104-23092, Data da Sessão 06/03/2008, Ac. 104-23.035, Data da Sessão 05/03/08.

DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS - Recibos ou notas fiscais, mesmo que emitidos nos termos exigidos pela legislação, não comprovam, por si só, sem outros elementos de prova complementares, pagamentos realizados por serviços médicos ou odontológicos, quando há dúvidas sobre a efetividade da sua prestação. Nessa hipótese, justifica-se a exigência, por parte do Fisco, de elementos adicionais para a comprovação da efetividade da prestação dos serviços e/ou do pagamento. (Ac. 1º CC 104-23311/2008)

IRPF - GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS - À luz do artigo 29 do Decreto 70.235 de 1972, na apreciação de provas a autoridade julgadora tem a prerrogativa de formar

livremente sua convicção. Correta a glosa de valores deduzidos a título de despesas odontológicas, com cirurgião plástico e com psicóloga, cuja efetividade dos serviços e o pagamento não foram comprovados. (Ac. 102-48510/2007).

Concluindo, deve ser mantida, também, a despesa médica informada como prestada pelo profissional Sergio de Castro, no valor de **R\$ 2.040,00**. (g.n.)

Ressalte-se, nesse sentido, a recente Súmula CARF n.º 180, de observação obrigatória por seus conselheiros:

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

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, **negar-lhe provimento.**

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny