



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.012620/2008-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-003.645 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 22 de setembro de 2021
Recorrente LILIANA RADDI BENTIVOGLIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

A legislação do Imposto de Renda determina que as despesas com tratamentos de saúde declaradas pelo contribuinte para fins de dedução do imposto devem ser comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos, podendo a autoridade fiscal exigir que o contribuinte apresente documentos que demonstrem a real prestação dos serviços e o efetivo desembolso dos valores declarados, para a formação da sua convicção.

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)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente e Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Wilderson Botto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Por meio da Notificação de Lançamento de fls. 04 a 11, exigem-se da contribuinte os montantes de R\$ 7.110,71 de imposto suplementar, R\$ 5.333,03 de multa de ofício de 75% e encargos legais, relativos ao exercício 2005, ano-calendário 2004.

A autuação, originada da revisão da declaração de ajuste anual retificadora (fls. 40 a 43), constatou as seguintes infrações, por falta de atendimento à intimação para comprovação:

- dedução indevida de dependente, R\$ 1.272,00.

- dedução indevida de despesas médicas, R\$ 23.245,58.
- dedução indevida de contribuição à previdência privada e Fapi, R\$ 1.200,00.
- omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, R\$ 711,47, também em face da Dirf apresentada pela fonte pagadora HSBC Vida e Previdência S/A, CNPJ 05.607.427/0001-76.

Cientificada, em 15/08/2008 (fl. 44), a contribuinte apresentou, em 02/09/2008, a impugnação de fls. 02 e 03, acatada como tempestiva pelo órgão de origem (fl. 44), alegando não haver recebido a intimação para apresentação de documentos.

Aduz que as deduções de despesas médicas, dependentes e da contribuição à previdência privada estariam comprovadas por documentos hábeis.

Acrescenta que, por ocasião do preenchimento da declaração de ajuste anual, teria informado, incorretamente, o montante dos rendimentos recebidos de pessoas físicas e do exterior pelo dependente, R\$ 29.299,36, quando o correto seria R\$ 16.603,36, e que a diferença, de R\$ 12.696,00, corresponderia a rendimentos não tributáveis, não tendo, no entanto, retificado a DIRPF.

Afirma serem indevidas as glosas e a exigência de imposto suplementar e que a retificação dos rendimentos do dependente implicaria imposto a restituir superior ao apurado na declaração.

Instrui a petição com os documentos de fls. 12 a 34.

O processo seguiu para análise segundo as disposições da Portaria MF nº 441, de 30 de julho de 2010 e da Instrução Normativa SRFB nº 1.061, de 08 de agosto de 2010, que originou o Termo Circunstanciado de fl. 48, bem assim, o Despacho Decisório de fl. 49, com deferimento da proposta de manutenção parcial da exigência, a seguir descrita:

LANÇAMENTO	VALOR ORIGINAL LANÇADO	VALOR EXCLUÍDO	VALOR MANTIDO
IRPF	R\$ 7.110,71	R\$ 1.330,32	R\$ 5.780,39
MULTA	R\$ 5.333,03	R\$ 997,74	R\$ 4.335,29
TOTAL S/JUROS	R\$ 3.184,17	R\$ 595,72	R\$ 2.588,45

Essa análise foi cientificada à contribuinte, em 17/04/2012 (fl. 52), e tendo sido apresentada, dentro do prazo legal, em 10/05/2012, a manifestação de inconformidade de fls. 53 e 54, instruída com os documentos de fls. 58 a 75, o processo retornou para apreciação da DRJ.

Em sua manifestação de inconformidade, a impugnante, basicamente, condena a exigência de comprovação complementar aos recibos de despesas médicas apresentados, alegando que não existiria previsão legal para tal procedimento, cabendo à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) cobrar, dos emitentes dos recibos, o imposto sobre valores eventualmente por esses não declarados. Colaciona jurisprudência sobre a matéria.

O colegiado de primeira instância manteve o crédito apurado na revisão do lançamento, em decisão assim ementada:

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

Exercício: 2005

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS.
TITULAR. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a parte do lançamento contra a qual a contribuinte não se manifesta.

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E DO EXTERIOR.
DEPENDENTE. RETIFICAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Carece da devida comprovação a natureza tributária dos rendimentos auferidos pelo dependente, consignados na declaração de ajuste anual, que a contribuinte pretende excluir da base de cálculo do imposto.

DESPESAS MÉDICAS. EFETIVO DESEMBOLSO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, podendo ser exigida a demonstração do efetivo pagamento.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

Cabe à esfera administrativa aplicar as normas legais nos estritos limites de seu conteúdo, mormente se as decisões judiciais, suscitadas na petição, não possuem leis que lhes atribuam eficácia, ou se o ato legal contestado não tiver sido declarado inconstitucional pelo Poder Judiciário.

Cientificado da decisão de primeira instância em 13/8/2012 (fl.86), o sujeito passivo interpôs recurso voluntário em 4/9/2012 (fl. 88), alegando, em apertada síntese, que:

- inexistiria na legislação previsão para exigência de apresentação de cheques para comprovação de despesa.

- a exigência de cheque só seria possível na falta de documento comprobatório.

- os recibos apresentados teriam que ser acatados pelo Fisco.

É o relatório.

Voto

Conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez – Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, assim, dele tomo conhecimento.

O litígio recai sobre despesas médicas, para as quais houve exigência quanto à comprovação do efetivo pagamento. Em seu recurso, a contribuinte reitera o argumento de que os recibos seriam suficientes a fazer a prova das despesas declaradas, inexistindo previsão legal de exigências adicionais.

Considerando que a decisão recorrida analisou as questões postas na forma devida e com amparo nos preceitos legais, reproduzo, acolho e adoto as razões de decidir do acórdão de primeira instância, nos termos do artigo 57, §3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015:

No que tange à dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual, está assim disciplinada no art. 8º, II, *a* e § 2º, II e III da Lei nº 9.250, de 1995:

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.

§ 1º (...)

§ 2º - O disposto na alínea “a” do inciso II:

I – (...)

II - restringe-se aos pagamentos feitos pelo contribuinte, relativos ao seu 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 ou no Cadastro de Pessoas Jurídicas de quem recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Por sua vez, dispõe o art. 73 e § 1º do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/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).

É regra geral no Direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem cabe a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para a impugnante a obrigação de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, sofre as consequências legais, ou seja, o não cabimento das 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.

As deduções pleiteadas são expressivas e cabe ao Fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 11, § 4º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943.

Importante frisar que 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, cabe, por meio dos elementos que demonstrem a efetividade do direito alegado, apresentar provas hábeis e suficientes para afastar a imputação da irregularidade apontada.

De qualquer forma, a dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, não bastando a disponibilidade de simples recibos, sem vinculação do pagamento ou da efetiva prestação do serviço, ainda que emitido por profissional habilitado, mediante registro no órgão de classe, contendo o nome, endereço e número do CPF ou CNPJ do prestador dos serviços. Essa não é a correta interpretação do dispositivo legal (art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995). A indicação se refere aos dados que devem constar na declaração de ajuste, relacionados dentre os pagamentos efetuados, que devem estar baseados em documentação idônea. A tônica do dispositivo é a especificação e comprovação dos serviços prestados e dos pagamentos efetuados, tanto que se admite o cheque nominativo como documento comprobatório, por ser prova cabal de transferência de numerário entre pessoas. Entretanto, mesmo essa forma de prova pode estar sujeita à justificação da efetiva prestação do serviço, quando dúvidas razoáveis acudirem ao fisco, pois a prestação do serviço ao contribuinte ou a seus dependentes, aliada ao pagamento, é o

substrato material a dar guarida à dedução, consoante inciso II do referido diploma legal.

Diante dessas considerações, verifica-se, de pronto, a falta de comprovação documental de supostos pagamentos à Josane Andreatta Cavallin, no total de R\$ 2.500,00, haja vista os recibos emitidos por essa profissional apresentados com a impugnação (fls. 18 a 21) e, novamente, com a manifestação de inconformidade (fls. 59 a 62), totalizarem R\$ 9.500,00, e ter sido pleiteado na declaração de ajuste anual o montante de R\$ 12.000,00 (fls. 40 e 42). Cabe, portanto, manter essa parcela da glosa efetuada.

Quanto às demais despesas médicas, no total de R\$ 18.380,00 (Genetika - Centro de Aconselhamento e Laboratório de Genética - R\$ 150,00, Josane Andreatta Cavallin - R\$ 9.500,00, Patricia K. Doniak Tosin - R\$ 5.800,00, Patricia Yumi Nitta - R\$ 2.250,00, e Centrae - Centro Integrado de Atendimento Especializado - R\$ 680,00), a glosa deve ser mantida, uma vez que, intimada a fazê-lo, a impugnante não logrou comprovar o efetivo desembolso dos valores correspondentes.

Saliente-se que, mesmo sob o aspecto formal, os recibos referentes a essas despesas, fls. 59 a 75, não cumpriram os requisitos mínimos invocados, porquanto se limitam a informações genéricas e inespecíficas, não indicam o paciente, o endereço dos supostos prestadores dos serviços, e têm notórios indícios, pela similaridade de impressão de cada conjunto, que caracterizam a emissão em série, como se o instrumento “recibo” não se prestasse justamente ao fim de retratar a correspondente entrega de numerário. Alguns recibos estão, inclusive, datados em dias não úteis (fls. 59 e 60, 20/06/2004 e 25/07/2004 – domingos, fl. 62, 20/11/2004-sábado).

Além disso, cabe frisar que o documento hábil para comprovar serviços prestados por pessoas jurídicas (Genetika e Centrae) é a Nota Fiscal. Ainda, segundo pesquisa nos sítios eletrônicos da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), (www.receita.fazenda.gov.br) e do Cnae (www.cnae.ibge.gov.br), constatou-se o cadastro da empresa Centrae sob código de atividade 8690-9-01, referente a atividades de práticas integrativas e complementares em saúde humana, abrangendo os serviços de aromaterapia, cromoterapia, *do-in*, massoterapia, *reiki*, *rolfing*, *shiatsu* terapia floral, terapia indiana, terapia reichiana, terapias alternativas e terapias não tradicionais, não previstos nos dispositivos legais que disciplinam a dedução de despesas médicas.

No mais, a vinculação a que se encontra submetida a instância administrativa (art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) impede a apreciação, nesse voto, do entendimento citado na petição, haja vista que as decisões judiciais, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas, genericamente, a outros casos, aplicando-se somente sobre a questão em análise e vinculando as partes envolvidas nos litígios, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

(destaques acrescidos)

Concluindo, os recibos médicos não são uma prova absoluta para fins da dedução. Nesse sentido, entendo possível a exigência fiscal de comprovação do pagamento da despesa ou, alternativamente, a efetiva prestação do serviço médico, por meio de receitas, exames, prescrição médica. É não só direito mas também dever da Fiscalização exigir provas adicionais quanto à despesa declarada em caso de dúvida quanto a sua efetividade ou ao seu pagamento, como forma de cumprir sua atribuição legal de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes.

Se, por um lado, a legislação tributária concede ao contribuinte, por ocasião da declaração anual de ajuste, a possibilidade de deduzir da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos de despesas médicas próprias e dos dependentes, incorridos durante o ano calendário, por outro, exige que o contribuinte, quando intimado pelo Fisco, apresenta as provas

exigidas. Como apontado na decisão recorrida, o ônus da prova é do contribuinte, que é quem se beneficia da redução da base de cálculo do imposto.

Sobre a matéria, acrescento a Súmula CARF nº180:

Súmula CARF nº 180

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

Seguem ainda decisões emanadas da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e da 1ª Turma, da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF:

IRPF. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

Todas as deduções declaradas estão sujeitas à comprovação ou justificação, mormente quando há dúvida razoável quanto à sua efetividade. Em tais situações, a apresentação tão-somente de recibos e/ou declarações de lavra dos profissionais é insuficiente para suprir a não comprovação dos correspondentes pagamentos.

(Acórdão nº9202-005.323, de 30/3/2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2011

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.

(Acórdão nº9202-005.461, de 24/5/2017)

IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS E DO CORRESPONDENTE PAGAMENTO.

A Lei nº 9.250/95 exige não só a efetiva prestação de serviços como também seu dispêndio como condição para a dedução da despesa médica, isto é, necessário que o contribuinte tenha usufruído de serviços médicos onerosos e os tenha suportado. Tal fato é que subtrai renda do sujeito passivo que, em face do permissivo legal, tem o direito de abater o valor correspondente da base de cálculo do imposto sobre a renda devido no ano calendário em que suportou tal custo.

Havendo solicitação pela autoridade fiscal da comprovação da prestação dos serviços e do efetivo pagamento, cabe ao contribuinte a comprovação da dedução realizada, ou seja, nos termos da Lei nº 9.250/95, a efetiva prestação de serviços e o correspondente pagamento.

(Acórdão nº2401-004.122, de 16/2/2016)

Dessa feita, sem apresentação da comprovação exigida, não há reparos a se fazer à decisão recorrida.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez

