



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13602.000344/2009-28
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-003.861 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 23 de novembro de 2021
Recorrente ALINE FONSECA FRANCO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 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:

Cuida-se de Notificação de Lançamento relativa ao Imposto de Renda de Pessoa Física, exercício 2006, ano-calendário 2005 que formalizou a exigência do crédito tributário assim discriminado:

...

Em procedimento de revisão da Declaração de Ajuste Anual da contribuinte, foram glosadas despesas médicas no valor de R\$19.000,00 e despesas com instrução no valor de R\$2.000,00, nos termos da descrição de fls. 15/16.

Relata a autoridade notificante que a contribuinte atendeu a intimação de fl. 19 e com a finalidade de comprovar a efetividade dos pagamentos das despesas médicas, apresentou extratos bancários do Banco do Brasil dos meses de abril a dezembro de 2005, não o fazendo em relação aos meses de janeiro a março do mesmo ano. A contribuinte teria declarado possuir conta bancária na Caixa Econômica Federal, mas não apresentou os extratos correspondentes.

Ao examinar os extratos disponibilizados a fiscalização apurou grande quantidade de cheques compensados que não correspondem aos valores dos recibos. Além disso, a contribuinte não apresentou os cheques nominiais solicitados na intimação.

Da referida análise foram identificados vários créditos através de transferências e a existência de poucos saques cujo montante não é suficiente para cobrir as despesas médicas mensais declaradas.

Os valores glosados referem-se às seguintes profissionais: Lillian M. Silva Fernandes (fisioterapeuta – R\$3.000,00), Thaís Maria R. Diniz (fisioterapeuta – R\$3.000,00), Flávia Baeta Alves (fonoaudióloga – R\$2.000,00), Juliana de Carvalho Fonseca (psicóloga – R\$1.500,00), Patrícia Ribeiro Rezende Netto (psicóloga – R\$3.000,00) e Helena Marcene de Oliveira Costa Dias Batista (dentista – R\$6.000,00).

Em relação à despesa com instrução, o valor de R\$2.000,00 foi glosado porque relativo a treinamento em ortodontia, o que não está inserido nas disposições do artigo 81 do Regulamento do Imposto de Renda que trata dos pagamentos aceitos como dedução a título de instrução.

Cientificada da Notificação de Lançamento, a contribuinte, através de advogado, apresentou impugnação às fls. 01/12.

Aduz que os recibos atendem aos requisitos legais e demonstram que os pagamentos foram realizados às profissionais que lhe prestaram serviços no ano de 2005.

Aponta equívoco da autoridade notificante ao lançar mão do artigo 73 do Regulamento do Imposto de Renda. Entende que enquanto a legislação dispõe sobre os requisitos inerentes aos recibos, facultando ao contribuinte a apresentação de cheques nominativos, a fiscalização utiliza mero indício e age com expressivo excesso de exação.

Relata que cada uma das profissionais prestou os serviços, tendo recebido através de moeda corrente ou cheque ao portador. Acrescenta que algumas dessas profissionais, psicólogas, estão impedidas pelo conselho de classe de fornecer prontuário dos pacientes.

Incorforma-se com a alegação da fiscalização de que a movimentação bancária não se presta a comprovar os pagamentos realizados, por ausência de coincidência de valores e datas.

Adverte que recebia seus salários através de pagamentos na “boca do caixa” e não através da rede bancária e tais valores foram ao longo dos anos convertidos em pagamentos aos profissionais da área médica, ocorrendo em alguns meses complementação através de saques em outras agências.

Entende que a Lei não proíbe o pagamento em espécie ou através de cheque ao portador.

Cita julgado do Conselho de Contribuintes para reforçar o argumento de que os recibos preenchidos de acordo com a legislação tributária são suficientes para comprovar os pagamentos das despesas.

À fl. 90 a contribuinte apresentou petição na qual junta extratos bancários da Caixa Econômica Federal, fls. 91/100.

Quanto à despesa com instrução, informa que pelo certificado colacionado aos autos é possível observar que se refere a curso de especialização em ortodontia facial, com duração de 416 horas/aula, estando de conformidade com Lei.

Ao final pugna pela improcedência do lançamento.

O colegiado de primeira instância manteve a exigência, em decisão assim ementada:

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

Ano-calendário: 2005

GLOSA DE DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

É mantida a glosa de despesas médicas por falta de comprovação hábil e idônea da efetiva prestação do serviço e do seu pagamento.

GLOSA DE DEDUÇÃO. INSTRUÇÃO. PREVISÃO LEGAL.

Despesas efetuadas com atualização profissional, não enquadradas nas especificadas pela norma legal, são indedutíveis da base de cálculo do imposto de renda.

Cientificado da decisão de primeira instância em 19/9/2012 (fl.128), o sujeito passivo interpôs recurso voluntário em 18/10/2012 (fl. 131), alegando, em apertada síntese, que:

- o entendimento manifestado na decisão recorrida seria subjetivo e unilateral e violaria a legislação de regência.
- a exigência de cheque nominal só seria possível se o contribuinte não tivesse apresentado os recibos, o que não teria ocorrido no caso.
- receberia em espécie os proventos da Prefeitura de Santana dos Montes, utilizando-os para os pagamentos de suas despesas.
- inexistiria legislação ou orientação do Fisco no sentido da necessidade dos pagamentos serem efetuados por meio de cheque.
- no tocante às despesas com instrução, a documentação juntada demonstraria que o curso frequentado teria nítida conotação de pós-graduação ou especialização, dada sua carga horária e o contrato social da instituição.

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 a dedução de despesas médicas e com instrução.

Lembro que todas as deduções pleiteadas na declaração estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (art. 73 do RIR/1999), podendo ser glosadas se os contribuintes não conseguirem comprová-las ou justificá-las.

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 algumas deduções, incorridas durante o ano calendário, por outro, exige que o contribuinte, quando intimado pelo Fisco, comprove que as deduções pleiteadas na declaração preenchem todos os requisitos exigidos, sob pena de serem consideradas indevidas e o valor pretendido como dedução seja apurado e lançado em procedimento de ofício. O ônus da prova é da contribuinte, não sendo cabível a tentativa da contribuinte de transferi-lo para o Fisco.

Despesas com instrução

Acerca dessas despesas, a decisão recorrida manteve a glosa, registrando:

Quanto à despesa com instrução declarada como paga ao CETRO - Centro de Estudo e Tratamento Odontológico Ltda., é preciso esclarecer que a legislação tributária admite a dedução no que se refere aos gastos relativos à educação infantil, ao ensino fundamental, ao ensino médio, à educação superior (graduação e pós-graduação) e à educação profissional (ensino médio e tecnológico). Confira-se, a propósito, o que diz a Lei 9.250/1995:

Art. 8º (...)

(...)

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de:

(...)

A dedução pleiteada refere-se à despesa de aperfeiçoamento em ortodontia e ortopedia facial, cuja natureza não está enquadrada dentre aquelas que podem ser aproveitadas como dedução dos rendimentos tributáveis, como estabelece o dispositivo legal anteriormente mencionado. A impugnante alega, mas não trouxe aos autos qualquer elemento comprobatório de que o curso frequentado refira-se a pós-graduação devidamente reconhecida pelos órgãos oficiais.

A comprovação da despesa se deu por meio da nota fiscal de fl.57, a qual consigna “treinamento em ortodontia”. A contribuinte juntou ainda o certificado de fl.56, atestando a conclusão no curso “Aperfeiçoamento em ortodontia e ortopedia facial”.

Agora, em seu recurso, a recorrente junta contrato social da instituição, de forma a demonstrar seu objetivo social (fl.182).

Ora, o fato de a instituição ter entre os seus objetivos a oferta de cursos de especialização não garante que o curso frequentado pela contribuinte seja de especialização. Nesse sentido, caberia a ela ter apresentado documentação específica do curso frequentado por ela e não da instituição em si. Veja que a instituição também oferece cursos de atualização e aperfeiçoamento, que, a princípio, não estão inseridas nas despesas dedutíveis na declaração de ajuste.

Assim, sem reparos a se fazer à decisão recorrida.

Despesas médicas

O litígio recai sobre despesas médicas para as quais a recorrente foi intimada a apresentar provas do seu efetivo pagamento. Em seu recurso, a contribuinte reitera o argumento de que os recibos seriam hábeis a fazer a prova dos gastos e que inexistiria a obrigatoriedade de efetuar os pagamentos por meio de cheques.

São dedutíveis da base de cálculo do IRPF os pagamentos efetuados pelos contribuintes a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a"), desde que devidamente comprovados.

No que tange à comprovação, a dedução a título de despesas médicas é condicionada ainda ao atendimento de algumas formalidades legais: os pagamentos devem ser

especificados e comprovados com documentos originais que indiquem nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem os recebeu (art. 8º, § 2º, inc. III, da Lei 9.250, de 1995).

Esta norma, no entanto, não dá aos recibos valor probante absoluto, ainda que atendidas todas as formalidades legais. A apresentação de recibos de pagamento com nome e CPF do emitente têm potencialidade probatória relativa, não impedindo a autoridade fiscal de coletar outros elementos de prova com o objetivo de formar convencimento a respeito da existência da despesa e da prestação do serviço.

Nesse sentido, o artigo 73, *caput* e § 1º do RIR/1999, autoriza a fiscalização a exigir provas complementares se existirem dúvidas quanto à existência efetiva das deduções declaradas:

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).

Sobre o assunto, foi inclusive editada a Súmula CARF nº 180:

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 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 nº 2401-004.122, de 16/2/2016)

Assim, 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.

De certo que a legislação não prevê a forma de quitação das despesas médicas pelo contribuinte. Nada obstante, tal fato não afasta a obrigação de a contribuinte, uma vez intimada, fazer prova das deduções declaradas perante o Fisco. Repise-se que cabe ao contribuinte demonstrar os valores declarados por meio de documentação hábil e idônea, conforme intimação da autoridade fiscal.

A eventual disponibilidade de numerário em seu poder não socorre a contribuinte, uma vez que não permite estabelecer uma correlação entre esse numerário e os dispêndios ocorridos. A existência de cheques compensados nos extratos também não se revelam suficientes, visto que não guardam relação com os recibos apresentados.

Quanto à indicação do cheque nominativo, trata-se de mais um meio de prova disponibilizado ao contribuinte. Veja-se que, apesar de conter menos informações que o recibo, é aceito como meio de prova, evidenciando a força probante da efetiva comprovação do pagamento.

Sem a prova exigida, também nesse tocante não há reparos a se fazer à decisão recorrida.

Conclusão

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez