



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13657.001937/2008-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2002-006.118 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 25 de fevereiro de 2021
Recorrente MARIA DAS DORES SIMOES GARCIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Ano-calendário: 2003

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS.

As despesas com médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física, seja para tratamento do próprio contribuinte, ou de seus dependentes, desde que devidamente comprovadas, conforme artigo 8º da Lei nº 9.250/95 e artigo 80 do Decreto nº 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda/ (RIR/99).

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)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Virgílio Cansino Gil - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (Presidente), Virgílio Cansino Gil, Thiago Duca Amoni e Diogo Cristian Denny.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 81/88) contra decisão de primeira instância (e-fls. 70/77), que julgou procedente em parte a impugnação do sujeito passivo.

Em razão da riqueza de detalhes, adoto o relatório da r. DRJ, que assim diz:

Para Maria das Dores Simões Garcia, já qualificada nos autos, foi lavrada a Notificação de Lançamento, às fls. 09 a 11, exigindo o recolhimento de R\$ 2.851,93 de imposto de renda pessoa física – suplementar, R\$ 2.138,94 de multa de ofício (passível de redução) e R\$ 1.726,84 de juros de mora (cálculos válidos até 29/08/2008).

Decorreu o citado lançamento da revisão efetuada na Declaração de Ajuste Anual do Exercício 2004 (fls. 25 a 28). Conforme informações, à fl. 10, houve glosa de despesas médicas, por falta de comprovação do efetivo pagamento aos profissionais Ricardo Simões Garcia (R\$ 5.000,00), Mariza Mercedes Jordão (R\$ 8.000,00), Fabiana Beraldo Ferreira (R\$ 3.000,00) e Cooperativa de Trabalho Médico de Pouso Alegre (R\$ 1.372,06).

Cientificada da notificação, a contribuinte, através de seu representante (fl. 08), apresentou a impugnação de fls. 01 a 07, instruída pelos elementos de fls. 09 a 15, da qual se destaca:

“A **primeira questão** a ser observada é que todas as despesas médicas desconsideradas pelo fisco estão devidamente demonstradas pelos documentos anexos.

Ou seja, os serviços foram prestados e pagos.

A tipificação dada pelo fisco ao auto de infração foi o art. 8º, inciso II, alínea ‘a’, e §§ 2 e 3º, da Lei 9.250/95; arts. 43 a 48 da Instrução Normativa SRF nº 15/2001. (...)

De acordo com a legislação supra citada será deduzido da base de cálculo do imposto de renda devido pelo contribuinte os pagamentos efetuados com despesas médicas, **sendo que os pagamentos devem ser especificados e comprovados através dos recibos** que indiquem o **nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas.**

Pelos mandamentos da parte final do inciso II do § 2º do art. 8º da Lei 9.250/95 somente quando o contribuinte não possuir o ‘recibo’, poderá o contribuinte comprovar por cópia de cheque nominal.”

Para ratificar suas alegações, a interessada transcreve trecho de decisão administrativa, bem como ementas de decisões administrativas e judicial, concluindo que **“em momento algum descumpriu a legislação, pois no ano-calendário de 2003/Exercício 2004 as ‘despesas médicas’ foram deduzidas da base de cálculo de seu imposto de renda e os pagamentos efetuados aos profissionais de saúde ‘recibos’ contém a indicação do nome completo do profissional, o CPF e endereço** (...) além da declaração dos profissionais e das declarações do Imposto de Renda.”

Por fim, “requer todos os meios de prova em direito admitida, juntada de documentos, oitivas de testemunhas e prova pericial”, bem como, considerando a documentação juntada aos autos, solicita o acolhimento da defesa.

O resumo da decisão revisanda está condensado na seguinte ementa do julgamento:

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

-Tendo a autoridade fiscal efetuado a glosa de despesas médicas por não comprovação dos gastos, somente há justificativa para seu restabelecimento com a confirmação do efetivo desembolso.

- Por outro lado, incabível parte da glosa das despesas médicas, cuja motivação revelou-se equivocada frente aos elementos constantes dos autos. No caso, houve glosa por falta de comprovação do efetivo pagamento, sendo que o contribuinte não fora intimado para tanto.

PERÍCIA.

Deve ser considerado não formulado o pedido de perícia não elaborado de acordo com os requisitos legais dispostos na legislação.

Inconformada com a decisão de primeira instância que julgou procedente em parte o lançamento, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, combatendo a decisão de primeira instância, reiterando as alegações da impugnação de que:

- todos os recibos foram apresentados e, que o fisco ao invés de desqualificar os recibos, deveria aferir sua autenticidade, investigar os profissionais emitentes;

- somente quando o contribuinte não possuir os recibos é que poderá comprovar o dispêndio através de cópia de cheque nominal;

- jamais descumpriu a legislação, as despesas médicas deduzidas da base de cálculo de seu imposto e os pagamentos efetuados aos profissionais que emitiram os recibos de acordo com o inciso III do § 2º do art. 8º da Lei 9.250/95.

Requer a reforma da decisão de primeira instância e a improcedência do lançamento fiscal.

É o relatório. Passo ao voto.

Voto

Conselheiro Virgílio Cansino Gil, Relator.

A contribuinte foi cientificada em 28/04/2011 (e-fl. 80) e o Recurso Voluntário protocolado às e-fls. 81/88, assinado por procurador legalmente constituído (e-fl. 9), será conhecido em consonância com o documento de e-fl. 92.

Irresignada com a r. decisão revisanda que julgou procedente em parte o lançamento, a contribuinte maneja recurso próprio.

Tendo em vista, que a recorrente traz, basicamente, os mesmos argumentos de sua impugnação, reproduzo no presente voto, nos termos do art. 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF) , aprovado pela portaria MF 343 de 09/06/2015, a decisão de 1ª instância, com a qual concordo e adoto.

Sobre dedução a título de despesas médicas, mister se faz transcrever a legislação que a rege, na espécie, o art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), cuja matriz legal é o art. 8º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.250/1995, que assim 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 hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea “a”).

§1ºO disposto neste artigo (Lei nº9.250, 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;

IV-não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V-no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário. (...)”

Quanto a gastos efetuados com profissionais da área de saúde, pessoas físicas ou jurídicas, pleiteados como dedução na DIEPF, cabe dizer que, em princípio, admite-se como prova de pagamento os “recibos” por eles fornecidos, desde que neles constem os requisitos estabelecidos pelo art. 80, §1º - incisos II e III, do RIR/1999, anteriormente transcrito.

Convenientemente, deixou a contribuinte de citar em sua defesa que, dentre os artigos listados na “*tipificação dada pelo fisco ao auto de infração*” (vide fl. 10), tem-se o art. 73 do RIR/99:

“Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decretos-lei nº 5.844, de 1943, art. 11 e §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).

§2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irrecurável na esfera administrativa (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 5º).

§3º Na 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.” [negritos não originais]

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”, 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.

Cabe esclarecer, sobre noção básica da teoria da prova no âmbito administrativo, que, na busca da verdade material, a autoridade administrativa, seja lançadora ou julgadora, forma seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

A referida autoridade não está adstrita a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo firmar sua convicção a partir do cotejo de elementos de variada ordem – desde que estejam esses, por óbvio, devidamente juntados ao processo.

Na espécie, cabe ao Fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, o que se infere da interpretação do art. 73, §1º, do RIR/99, cuja base legal é o art. 11, §4º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943. A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados.

Assim é no processo administrativo fiscal, porque nesta seara a comprovação fática do ilícito raramente é passível de ser produzida por uma prova única, isolada. No âmbito dos ilícitos de ordem tributária dificilmente ter-se-á um documento que ateste, isolada e inequivocamente, a prática de tais ilícitos; a prova única, aliás, só seria possível, praticamente, a partir de uma confissão expressa do infrator, circunstância que dificilmente se terá, por mais evidentes que sejam os fatos.

Dessa forma, **existindo dúvida quanto à efetividade dos gastos médicos declarados**, e não apenas na hipótese de ausência de recibos, como alegado, a legislação tributária permite que a autoridade fiscal 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.

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. A legislação tributária 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 o sujeito passivo o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação.

Na situação em análise, mediante o Termo de Intimação Fiscal – Malha Fiscal 2004 de fl. 36, datado de 05/06/2008, a interessada fora instada a apresentar, no prazo de 20 dias, documentos que comprovassem o efetivo pagamento das declaradas como havidas com Ricardo Simões Garcia (dentista – R\$ 5.000,00). Mariza Mercedes Jordão (psicóloga – R\$ 4.000,00) e Fabiana Beraldo Ferreira (médica – R\$ 3.000,00), cujos recibos já haviam sido enviados.

Na resposta de fl. 35, a contribuinte afirmou que somente efetuou pagamentos em dinheiro, tendo anexado os extratos bancários de fls. 38 a 44.

Embora tais extratos já tenham sido analisados pela autoridade revisora, procedeu-se a uma nova análise restando confirmado que não há coincidência ou proximidade razoável de datas e valores entre os saques efetuados e os recibos de despesas médicas apresentados. Vale destacar que sequer foram apontados pela defendente quais os saques comprovariam os supostos pagamentos aos profissionais, o que era de se esperar. Note-se que a forma de pagamento de despesas (dinheiro, cheques, transferências...) é uma opção do contribuinte. No entanto, para aquelas despesas que podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto de renda, aquele deve se precaver com meios de comprovação do seu efetivo pagamento. Dessa forma, cabe ao beneficiário das deduções provar que realmente efetuou o pagamento no valor constante do comprovante e/ou no valor pleiteado como despesa, bem assim à época em que o gasto ocorreu, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

É de se ressaltar, também, que, na defesa, a contribuinte menciona “declaração dos profissionais e declarações do Imposto de Renda”, contudo estas não se encontram acostadas aos autos. Ainda assim, vale lembrar que, como os recibos as declarações têm natureza de documentos particulares e, como tais, não comprovam por si só o fato declarado, cabendo ao interessado na sua veracidade o ônus de provar o fato (CPC. Art. 368). Nesse mesmo sentido, têm-se que *as declarações presumem-se verdadeiras apenas em relação ao signatário* (Código Civil, art. 219); *quando enunciam o recebimento de um crédito fazem prova apenas contra quem os escreveu* (CPC, art. 376); e *valem somente entre as partes nele consignadas, não em relação a terceiros, estranhos ao ato* (Código Civil, art. 221), no caso a RFB. Além disso, as informações prestadas em DIRPF relativas a

recebimentos de pessoas físicas se faz pelo total anual, sem individualização dos “pacientes/clientes”.

Portanto, à vista de todo o aqui exposto, restou evidente, no entendimento desta relatora, que a impugnante deveria provar que os pagamentos foram realizados efetivamente nos valores declarados, ou seja, provar a transferência do recurso financeiro aos beneficiários (Ricardo Simões Garcia – R\$ 5.000,00, Mariza Mercedes Jordão – R\$ 4.000,00 e Fabiana Beraldo Ferreira – R\$ 3.000,00), nos exatos valores lançados, já que foi intimada a fazê-lo. Com efeito, vê-se que a notificada, tanto na fase investigatória quanto na impugnatória, perdeu a oportunidade de comprovar o **efetivo pagamento** das despesas questionadas pela Fiscalização.

É certo que, na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam ilidir a imputação da irregularidade e, se a comprovação é possível e o interessado não a faz – porque não pode ou porque não quer –, é lícito concluir que tais operações não ocorreram de fato, tendo sido registradas unicamente com o fito de reduzir indevidamente a base de cálculo tributável.

Dessa forma, conclui-se que a utilização, para caracterizar “despesas médicas”, de recibos sem a prova dos desembolsos representativos dos pagamentos supostamente realizados, autoriza a glosa da dedução pleiteada a este título e a tributação dos valores correspondentes. Para fins de ilustração, pode-se citar Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes nesse sentido:

DESPESAS MÉDICAS E ODONTOLÓGICAS. COMPROVAÇÃO INSUFICIENTE. Deve ser mantida a glosa de despesas médicas e odontológicas por insuficiência de comprovação hábil e idônea do efetivo pagamento e da efetiva prestação dos serviços por profissional habilitado. (Ac. 192-00.159, sessão de 19/12/2008).

DESPESAS MÉDICAS – COMPROVAÇÃO – A validade da dedução de despesas médicas depende da comprovação do efetivo dispêndio do contribuinte. (Ac. 102-49.395, sessão de 6/11/2008).

DESPESAS MÉDICAS – NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO 1. Em conformidade com o artigo 11, § 3º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. Sempre que entender necessário, a fiscalização tem a prerrogativa de exigir a comprovação ou justificação das despesas deduzidas. 2. Existindo nos autos provas do pagamento de parte das despesas médicas, restabelece-se as despesas comprovadas e mantém-se a glosa das despesas não comprovadas. (Ac. 102-49.244, sessão de 10/09/2008).

IRPF – DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS – Simples recibos, em princípio, justificam a dedução de despesas médicas, porém, havendo dúvidas por parte do Fisco, pode este

condicionar a dedutibilidade à comprovação do efetivo pagamento, apresentação de laudos, descrição do tratamento, de maneira a caracterizar a efetividade da despesa. (Ac. 102-49.211, sessão de 7/8/2008).

DESPESAS MÉDICAS – GLOSA – Tendo a autoridade fiscal efetuado a glosa de despesas médicas por não comprovação dos gastos, não há justificativa para seu restabelecimento sem confirmação do efetivo desembolso e da prestação do serviço. (Acórdão 102-48922, Sessão de 25/01/2008)

Por outro lado, equivocou-se a autoridade revisora ao glosar as despesas médicas relativas à Mariza Mercedes Jordão, no valor de R\$ 4.000,00, e à Cooperativa de Trabalho Médico de Pouso Alegre, no valor de R\$ 1.372,06. Isto porque a motivação do lançamento foi a falta de comprovação do efetivo pagamento à Mariza Mercedes Jordão, no valor de **R\$ 8.000,00**, e à Cooperativa de Trabalho Médico de Pouso Alegre, no valor de R\$ 1.372,06, no entanto, no Termo de Intimação Fiscal – Malha Fiscal 2004 de fl. 36, com relação à citada profissional solicitou-se apenas a comprovação do efetivo pagamento da monta de **R\$ 4.000,00**, enquanto que a Cooperativa sequer foi relacionada. Assim, incabível a manutenção da glosa, na soma de R\$ 5.372,06 (4.000,00 + 1.372,06), sendo que o demonstrativo de apuração do imposto devido (fl. 10-verso) deverá ser alterado para os seguintes valores:

IRPF/2004	R\$
1) Total dos Rendimentos Tributáveis Declarados	30.734,01
2) Omissão de Rendimentos Apurada	0,00
3) Total das Deduções Declaradas	19.273,94
4) Glosa de Deduções Indevidas (17.372,06 – 5.372,06)	12.000,00
5) Prev. Oficial sobre Rendimento Omitido	0,00
6) Base de Cálculo Apurada (1+2-3+4-5)	23.460,07
7) Imposto Apurado após as Alterações (Tabela Progressiva Anual)	1.614,61
8) Dedução de Incentivo	0,00
9) Glosa de Dedução de Incentivo	0,00
10) Total de Imposto Pago Declarado	0,00
11) Glosa de Imposto Pago	0,00
12) IRRF sobre Infração ou Carnê-leão Pago	0,00

13) Saldo do Imposto a Pagar após as Alterações (7-8+9-10+11-12)	1.614,61
14) Saldo do Imposto a Pagar Declarado	0,00
15) Imposto já Restituído	0,00
16) Imposto Suplementar Apurado nos Autos	1.614,61

Com relação à juntada de provas, ressalte-se que, nos termos dos arts. 15 e 16, inc. III, e §§ 4º e 5º, do decreto 70.235/72 (que rege o Processo Administrativo Fiscal), com a redação conferida pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93 e pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97, compete ao interessado instruir a impugnação com os documentos em que se apoiar, bem assim mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas documentais que possuir. Destaque-se que no referido decreto não há previsão para “*oitivas de testemunhas*”. O possível pedido de perícia deve ser considerado não formulado, haja vista o descumprimento dos requisitos legais (art. 16, IV e § 1º do Decreto 70.235/72).

Por fim, cumpre lembrar que apesar da inestimável validade dos julgados administrativos, citados pela requerente e também por esta relatora, como fonte de consulta, estes não podem ser tomados, conforme entendimento expresso pelo Parecer Normativo CST nº 390/71, como normas complementares da legislação tributária, nos moldes estabelecidos pelo artigo 96 do precitado Código Tributário Nacional, em função da inexistência de norma legal que lhes confira efetividade de caráter normativo. O mesmo se aplica à decisão judicial suscitada pela litigante, posto que vincula somente às partes envolvidas naquele litígio específico, não abrangendo terceiros que não figurem como parte nas referida ação judicial.

Isto posto, e pelo que mais consta dos autos, conheço do Recurso Voluntário, e no mérito nega-se provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Virgílio Cansino Gil