



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13726.000119/2007-23
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-008.653 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 19 de fevereiro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NARGE GUIMARÃES MOISÉS PEREIRA DE MENEZES

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

Exercício: 2005

DESPESAS COM SAÚDE. CRITÉRIO DE COMPROVAÇÃO.

É de se admitir as deduções pleiteadas com a observância da legislação tributária e que estejam devidamente comprovadas nos autos.

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 negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Maurício Nogueira Righetti, que lhe deu provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho (Relator), Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, João Victor Ribeiro Aldinucci e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Notificação de Lançamento (fl. 6) decorrente de glosa de despesas com tratamento odontológico que, consoante entendimento da fiscalização, não foram efetivamente comprovadas.

Em sessão plenária de 13/04/2016, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2802-002.340 (fls. 35/38), assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2005

Ementa:

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

É de se admitir as deduções pleiteadas com a observância da legislação tributária e que estejam devidamente comprovadas nos autos.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

ACORDAM os membros do Colegiado: por unanimidade de votos DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário nos termos do voto do relator.

O processo foi encaminhado à PGFN em 27/06/2013 (fl. 39) que apresentou, em 10/07/2013 (fls. 56), o Recurso Especial de fls. 40/55, no intuito de rediscutir a matéria “**critério de comprovação de despesas médicas**”.

Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento, conforme despacho datado de 20/3/2017 (fls. 57/61).

À guisa de paradigma apresenta os Acórdãos n.º 102-49.032 e n.º 104-23.347, cujas ementas encontram-se a seguir transcritas:

Acórdão n.º 102-49.032

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA — IRPF

Exercício: 2002

DEDUÇÕES - DESPESAS MÉDICAS - REQUISITOS PARA DEDUÇÃO - COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS - As despesas médicas, assim como todas as demais deduções, dizem respeito à base de cálculo do imposto que, à luz do disposto no art. 97, IV, do Código Tributário Nacional, está sob reserva de lei em sentido formal. Assim, a intenção do legislador foi permitir a dedução de despesas com a manutenção da saúde humana, podendo a autoridade fiscal perquirir se os serviços efetivamente foram prestados ao declarante ou a seus dependentes, rejeitando de pronto aqueles que não identificam o pagador, os serviços prestados ou os respectivos prestadores, ou quando esses não sejam habilitados. A

simples apresentação de recibos, por si só, não autoriza a dedução, mormente quando, intimado, o contribuinte não faz prova efetiva de que os serviços foram prestados.

Recurso negado.

Acórdão nº 104-23.347

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício: 2002

DEDUÇÕES - DESPESAS MÉDICAS - REQUISITOS PARA DEDUÇÃO - COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS - As despesas médicas, assim como todas as demais deduções, dizem respeito à base de cálculo do imposto que, à luz do disposto no art. 97, IV, do Código Tributário Nacional, está sob reserva de lei em sentido formal. Assim, a intenção do legislador foi permitir a dedução de despesas com a manutenção da saúde humana, podendo a autoridade fiscal perquirir se os serviços efetivamente foram prestados ao declarante ou a seus dependentes, rejeitando de pronto aqueles que não identificam o pagador, os serviços prestados ou os respectivos prestadores, ou quando esses não sejam habilitados. A simples apresentação de recibos, por si só, não autoriza a dedução, mormente quando, intimado, o contribuinte não faz prova efetiva de que os serviços foram prestados.

Recurso negado.

A Fazenda Nacional alega em síntese o que segue:

- não há como considerar como comprovadas, para fins de dedução, as despesas médicas glosadas pela auditoria fiscal, dadas as particularidades do caso concreto examinado;
- 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). Cita legislação a respeito do tema;
- o texto legal 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 para 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;

- 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;
- perante o Direito Civil, um recibo, por exemplo, pode satisfazer determinada demanda de quitação de um serviço ou de uma aquisição, enquanto, para o Direito Tributário, este pode não atender à comprovação requerida na lei, por deixar de conter um ou mais requisitos;
- em 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, em seguida: 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;
- 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 e, ao sujeito passivo 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 torna indispensável que o contribuinte observe todos os requisitos legais, sob pena de ter os valores pleiteados glosados;
- isso decorre do fato de 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 na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), art. 97, inciso IV;
- os documentos particulares, caso de 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 (CPC, art. 368);
- 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 (Código Civil, art. 2191); quando enunciam o recebimento de um crédito fazem prova apenas contra quem os escreveu (CPC, art. 376); e vale somente entre as partes nele consignadas, não em relação a terceiros, estranhos ao ato (Código Civil, art. 221), no caso a Secretaria da Receita Federal do Brasil;
- 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(à) interessado(a) 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;
- o art. 73 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/199), 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, como 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 justifica-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;
- 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 Código de Processo Civil 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 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;
- 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, cabendo apenas ao sujeito passivo, e não ao fisco, obter provas da idoneidade do recibo;
- 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).

Requer seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido restabelecendo-se o lançamento em sua integralidade.

Em sede de contrarrazões (e-fls 65 a 73), foi aduzido:

- ser evidente que houve erro na data final do recibo onde foi grafado “dezembro de 2005” quando o correto é “dezembro de 2004”, pois no corpo deste recibo todas as parcelas se referem a pagamentos efetuados mensalmente durante o ano de 2004; e
- que o recibo apresentado é de profissional devidamente habilitado e revestido de todos os requisitos exigidos na legislação tributária.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, Relator.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais requisitos necessários à sua admissibilidade, portanto dele conheço.

A matéria **critério de comprovação de despesas médicas** não é nova neste Colegiado e já foi objeto de inúmeros julgados, dentre os quais destaca-se o Acórdão nº 9202-005.461, de 24/05/2017, da lavra do Ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, cujos fundamentos, que refletem o meu entendimento a respeito do tema, transcrevo na sequência:

“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 nº 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 nº 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 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).

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 presente caso, a contribuinte pleiteara, a título de despesas odontológicas, o valor de R\$ 8.460,00. Em sede de impugnação, a contribuinte apresentou cópia do recibo, datado de 14/12/2005, que descreve tratamento odontológico pago em doze parcelas de R\$705,00, discriminando as datas de prestação do serviço (e-fl. 10).

No julgamento da impugnação pelo Acórdão 03-30.873, de 14/05/2009, a 4ª Turma da DRJ em Brasília manteve o lançamento, sob o entendimento de que os documentos acostados aos autos pela contribuinte às e-fls. 05 (resposta à intimação) e 10 (recibo) não seriam suficientes para infirmar a autuação, pois não comprovariam, de forma inequívoca, a efetividade dos serviços prestados e a materialidade dos pagamentos vinculados à prestação dos serviços médicos correspondentes. Foi afirmado, ainda, que o referido recibo foi datado em 15 de dezembro de 2005, ou seja, refere-se a outro exercício (exercício de 2006), malgrado informar que as parcelas venceram no decorrer do ano de 2004.

Em sede de recurso voluntário, a contribuinte esclarece ter realizado pagamentos em espécie e juntou aos autos declaração de seu ortodontista, no qual afirma ter recebido a valor constante no recibo mencionado, e que houve lapso na datação do recibo, sendo a data correta 15 de dezembro de 2004. Eis o inteiro teor da declaração:

Eu Dr Ulisses Andrade de Abreu, Cirurgião Dentista CRO 52 887, especializado em Ortodontia, CPF 055 403 108/61, estabelecido na -Rua do Rosário nº 1260 –sala 17- CEP nº 27 520-071, Shopping São Carlos - Manejo - Resende/RJ, - DECLARA sob as penas da lei, que recebeu regularmente de janeiro a dezembro de 2004, da sua cliente Se Narge :Guimarães Moisés Pereira de Menezes, CPF 035 115 5 37-68, RG 0532892, residente na Rua Cel. Rocha Santos 154 casa II - Jardim Brasília/RJ, valores correspondentes a um tratamento dentário, conforme espelhado no RECIBO Nº 0415 que por um lapso foi grafado como 15 de dezembro de 2005, quando a data correta é 15 de dezembro de 2004.

Do conjunto probatório dos autos, entendo ser razoável considerar comprovado o pagamento dos serviços que constam no recibo, uma vez que os valores associados ao pagamento mensal, R\$ 705,00, são compatíveis com tratamento ortodôntico e passíveis de serem pagos em dinheiro.

Quanto ao erro de fato na datação do recibo, dele não se extrai que os pagamentos tenham ocorrido em 2005, mormente na situação em que o recibo especifica doze datas, em 2004, nas quais os pagamentos teriam ocorrido. A citada declaração do profissional envolvido reforça a força probante do recibo.

Desse contexto, penso que a falta de demonstração dos pagamentos por cópias de cheque, por si só, é insuficiente para a manutenção da glosa, uma vez que não há previsão legal que impeça o pagamento em dinheiro e, na específica situação em análise, o conjunto probatório é compatível com a prestação dos serviços e os pagamentos em dinheiro.

Conclusão

Em face ao exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho