



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13819.720262/2014-25
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-008.574 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 30 de janeiro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SANDRA REGINA ARANEO BASSANI

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

Exercício: 2011

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. SOLICITAÇÃO DE ELEMENTOS DE PROVA ADICIONAIS. POSSIBILIDADE.

A apresentação de declaração do profissional não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais relativos às despesas médicas, tais como provas da efetiva prestação do serviço e do respectivo pagamento. Não comprovada a efetividade do serviço, tampouco o pagamento da despesa, há que ser restabelecida a respectiva glosa.

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 dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Ana Cláudia Borges de Oliveira (suplente convocada), que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira 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, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Ana Cláudia Borges de Oliveira (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Ana Paula Fernandes, substituída pela conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-008.574 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 13819.720262/2014-25

Relatório

Trata-se de auto de infração, referente a deduções indevidas de despesas médicas, na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física, relativas ao ano-calendário 2010, exercício 2011.

De acordo com a Notificação de Lançamento (fls. 14/18), as glosas efetuadas foram as seguintes:

Beneficiário	Destinatário dos Serviços	Tipo de Serviço	Valor
Henrique dos Santos Ramos	Contribuinte	Psicoterapia	19.950,00
Darci Aparecida Garcia Bozzi	Contribuinte	Psicoterapia	19.920,00
Total			39.870,00

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de julgamento considerou procedente o lançamento por entender que as despesas médicas não foram adequadamente comprovadas.

Em face de recurso voluntário apresentado pela Contribuinte, em sessão plenária de 26/02/2018, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2001-000.251 (fls. 81/87), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2011

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis na declaração de ajuste anual, a título de despesas com médicos e planos de saúde, os pagamentos comprovados mediante documentos hábeis e idôneos, dentro dos limites previstos na lei. Inteligência do art. 80 do Decreto 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda RIR).

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual do contribuinte está condicionada à comprovação hábil e idônea no mesmo ano-calendário da obrigação tributária.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Devidos os juros de mora calculados com base na taxa SELIC na forma da legislação vigente. Eventual inconstitucionalidade e/ou ilegalidade da norma legal deve ser apreciada pelo Poder Judiciário. Súmula nº 4 CARF:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos nos períodos de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

O resultado do julgamento foi registrado nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso

O processo foi encaminhado à PGFN em 24/04/2018 (fl. 88), que apresentou, no dia 14/05/2018 (fl. 97), Recurso Especial (fls. 89/96), com o intuito de rediscutir a matéria “**critério de comprovação de despesas médicas**”.

Como paradigma apto a demonstrar a divergência foi considerado somente o Acórdão nº 9202-005.117 (vide despacho de fls. 100/106), cuja ementa, na parte que interessa à presente análise, transcreve-se a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2006

DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS. DEDUTIBILIDADE. DO RECIBO. EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. DESNECESSIDADE DE PROVA DE FALSIDADE.

A apresentação de recibos com atendimento dos requisitos do art. 8 do Regulamento do Imposto de Renda é condição de dedutibilidade de despesa, mas não exclui a possibilidade de serem exigidos elementos comprobatórios adicionais, da efetiva prestação do serviço e de seu pagamento.

A PGFN, em síntese, apresenta os seguintes argumentos:

- na hipótese do caso concreto, incide o art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), cuja matriz é o art. 8º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.250/95;
- outra norma aplicável à espécie e o art. 73, § 1º, do mesmo RIR/1999;
- a leitura dessas duas normas leva à conclusão de que todas as deduções permitidas pela legislação do imposto de renda estão sujeitas à comprovação ou justificação, sendo permitido à autoridade lançadora solicitar elementos de prova da efetividade dos serviços prestados e dos correspondentes pagamentos;
- na hipótese, o contribuinte limitou-se a apresentar simples recibo/declarações, deixando de juntar aos autos do procedimento administrativo qualquer outro documento que comprovasse o efetivo pagamento dos serviços prestados ou, pelo menos, a entrega dos recursos que teriam sido despendidos;
- não houve a comprovação dos desembolsos representativos dos pagamentos realizados, o que autoriza a glosa da dedução pleiteada, com a consequente tributação dos valores correspondentes;
- o Fisco só pode admitir como prova do pagamento de despesas médicas os recibos emitidos por profissionais liberais quando esses documentos estiverem em consonância com as disposições dos mencionados incisos II e III do art. 80 do RIR/1999, ou seja, quando houver efetiva comprovação do gasto, o que não ocorreu na hipótese dos autos;
- o art. 73 do RIR/1999 é claro ao prever que todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora, razão pela qual a jurisprudência do CARF afirma que a efetividade da prestação do serviço e do correspondente pagamento não se comprova com a mera exibição de recibo de prestação de serviço;
- existindo dúvida por parte da fiscalização quando à efetividade dos gastos declarados, pode esta, visando a formar sua convicção sobre o assunto em pauta, exigir do contribuinte outros meios complementares de provas, tais como: cópias de cheques fornecidos pela instituição bancária, comprovantes de depósitos na conta do prestador dos serviços, comprovantes de transferências de ordens de pagamento, e, no caso de pagamentos efetuados em dinheiro, extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e valores coincidentes ou aproximados em relação aos pagamentos em questão;

- em respeito ao disposto nos arts. 73, § 1º, e 80, II e III do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), deve ser garantido ao Fisco o direito de exigir a comprovação da efetiva realização das despesas médicas por outros meios de prova, além dos recibos/declarações apresentados pelo autuado.

Por fim, requer a PGFN que seu recurso seja conhecido e provido, para reformar o acórdão recorrido no ponto alegado.

Os autos foram, então, à unidade da Receita Federal do Brasil de origem para ciência pela Contribuinte do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento, o que ocorreu em 28/05/2018 (fl. 111).

Em 12/06/2018 (fl. 112), tempestivamente portanto, foram apresentadas contrarrazões ao recurso especial da PGFN (fls. 114 a 128), com as alegações a seguir resumidas:

- embora os acórdãos paradigmas versem sobre a mesma matéria debatida nestes autos, qual seja, glosa de deduções no IRPF despesas médicas, os fatos e provas ali produzidos divergem daqueles debatidos nestes autos, fato que o torna inaplicável ao caso em concreto;
- do cotejo analítico dos fatos expostos, quando do julgamento do acórdão recorrido e dos acórdãos paradigmas, nota-se a evidente divergência fática, que justifica a distinção entre as decisões e, consequente, a necessidade de não conhecimento do Recurso Especial;
- o que motivou os acórdão recorrido foi a verossímil da demonstração da ocorrência do tratamento médico, com a juntada de declaração de declarações dos serviços prestados;
- nos acórdãos Paradigmas apresentados, observa-se que a motivação das decisões que mantiveram as autuações foi a não demonstração da ocorrência de pagamento (que pode se dar por recibo ou cheque, inclusive), a não demonstração da efetiva realização do serviço ou a identificação de indícios de fraude;
- em razão da ausência de similitude entre os fatos do acórdão recorrido e do acórdão paradigma, necessário se faz que o presente Recurso Especial não seja conhecido. Cita jurisprudência;
- atendeu a intimação feita por ocasião da fiscalização demonstrando as despesas médicas relacionadas aos profissionais Henrique dos Santos Ramos e Darci Aparecida Garcia Bozzi, não restando quaisquer dúvidas sobre seu efetivo pagamento. Cita inciso III do art. 80 do RIR/1999;
- da simples análise dos recibos apresentados é possível verificar que a Contribuinte comprovou as despesas com recibos idôneos, com a indicação do nome, endereço e inscrição no CPF/MF;
- a exigência da forma de pagamento (cheque, DOC, TED, etc), comprovante do tratamento médico, exames e outros, demonstrariam um exagero por parte da fiscalização, pois somente na falta dos recibos, o que não ocorreu, somente nesta condição, a indicação poderia ser feita por cheque nominativo, em substituição;
- ainda que não obrigada por lei, visando atender a fiscalização, apresentou declaração de cada profissional, para comprovar que foi efetivado o tratamento e

que todos os valores apontados nos recibos por emitidos foram recebidos em espécie, demonstrando, assim, sua idoneidade fiscal;

- o Fisco não demonstrou qualquer prova idônea, a fim de desqualificar os recibos e declarações apresentadas;
- o Poder Judiciário brasileiro estaria combatendo ferozmente tal prática, considerando a autuação da Receita Federal do Brasil como ilegítima;
- é cediço que o lançamento fiscal goza de presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensaria a Receita Federal do Brasil de demonstrar, no correspondente auto de infração, a inidoneidade dos recibos e declarações apresentados. Cita Doutrina;
- não se pode admitir que a Receita Federal do Brasil afirme que não houve a prestação de serviços que deram origem à emissão dos recibos de pagamento referidos, não podendo basear sua alegação de falsidade em meras presunções ou suposições;
- se há de um lado uma pessoa física com direito subjetivo a abater tudo o que depender com sua saúde da base de cálculo do tributo, e de outro o Poder Público, exigindo-lhe o pagamento do imposto a pretexto do descumprimento de obrigações kafkianas (comprovação de pagamento em dinheiro, quiça mediante anotação dos números de série de cada cédula de real) e de um apego à forma que raia o cinismo, já que todas as informações a respeito dos prestadores são por eles fornecidas à Receita Federal, que as pode acessar e cruzar dados;
- haveria excesso de rigor e exagerado apego à forma na exigência de pagamento de imposto em razão da ausência desse elemento, sobretudo porque a fiscalização detém consigo elementos suficientes a promover a complementação; afinal, o prestador é também contribuinte da União;
- que o cruzamento sistêmico de dados da contribuinte em poder da Fazenda seria meio idôneo e necessário a revelar a veracidade das alegações;
- somente a declaração do IRPF dos prestadores, se contivesse elementos contrastantes com as arguições da contribuinte seria meio hábil a refutá-las.

A Contribuinte finaliza as suas contrarrazões requerendo que não seja conhecido o Recurso Especial da PGFN ou, alternativamente, que lhe seja negado provimento, mantendo-se a decisão recorrida para acatar as deduções das despesas médicas em contenda.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

O Recurso Especial é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais requisitos necessários à sua admissibilidade.

Trata-se de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física referente ao exercício de 2011, ano-calendário de 2010, em virtude de glosa de despesas médicas.

No acórdão recorrido, deu-se provimento ao Recurso Voluntário, restabelecendo-se a dedução das despesas médica, uma vez que os recibos apresentados foram tidos como suficientes, porque teriam faltado indícios que os desabonassem. Também foram consideradas como documentos hábeis a comprovar as despesas, declarações a respeito dos serviços que a Contribuinte alega que lhe foram prestados no ano-calendário abrangido no lançamento.

A Fazenda Nacional, por sua vez, requer o restabelecimento das glosas à argumento de que não caberia ao Fisco obter provas de inidoneidade das declarações, mas sim ao Contribuinte apresentar elementos de prova no intuito de eliminar qualquer dúvida que pairasse sobre os documentos carreados aos autos.

Inferre a Contribuinte que, embora versem sobre a mesma matéria, os fatos debatidos nas decisões trazidas a cotejo, bem assim as provas que deram suporte a tais decisões são diferentes daquelas que integram o presente processo, pois retratam contextos fáticos diversos, o que representaria óbice ao conhecimento do apelo recursal.

Nos termos das Contrarrazões, o Colegiado *a quo* proveu o recurso voluntário motivado pela demonstração da efetiva prestação dos serviços médicos, feita mediante a juntada de declarações dos respectivos profissionais. Acrescenta-se que, nos paradigmas, além de haver indícios de fraude, não restou comprovada a efetivação dos pagamentos ou demonstrada a realização dos serviços.

Não vejo como concordar com esses argumentos.

Primeiramente, cumpre esclarecer que, de acordo com o despacho de admissibilidade de recurso especial, o Acórdão nº 102-44.154, por tratar de situação fática diversa, não se mostrou apto a configurar a divergência suscitada pela Fazenda Nacional e, em vista disso, referida decisão já foi desconsiderada e não será objeto de qualquer análise.

Relativamente ao Acórdão nº 9202-005.117, a ementa do julgado é absolutamente clara no sentido de que, para a glosa de despesas médicas, é desnecessária a prova de falsidade dos recibos apresentados. Do mesmo modo, entendeu-se pela possibilidade de o Fisco exigir elementos comprobatórios adicionais da efetiva prestação dos serviços e de seu pagamento. Confira-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2006

DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS. DEDUTIBILIDADE. DO RECIBO. EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. DESNECESSIDADE DE PROVA DE FALSIDADE.

A apresentação de recibos com atendimento dos requisitos do art. 8º do Regulamento do Imposto de Renda é condição de dedutibilidade de despesa, mas não exclui a possibilidade de serem exigidos elementos comprobatórios adicionais, da efetiva prestação do serviço e de seu pagamento.

Hipótese em que a comprovação exigida não restou satisfeita. (Grifou-se)

Veja-se que tanto no julgado recorrido quanto na decisão trazida a colação foram exigidos elementos adicionais para a comprovação das despesas médicas sendo que, face a ausência da apresentação desses elementos, essas despesas foram glosadas. O fato de a

Contribuinte ter carreado aos autos declarações em que são resumidas as informações já contidas nos recibos não configura empecilho ao conhecimento do Recurso Especial, tendo em vista que referidas declarações não foram consideradas aptas a demonstrar a despesa.

Assim, tendo em vista que em situações fáticas semelhantes foram adotadas decisões em sentido diverso, conheço do Recurso Especial.

No que se refere ao mérito, a matéria não é nova neste Colegiado e já foi objeto de inúmeras decisões. Dentre essas decisões, destaca-se o Acórdão n.º 9202-005.461, de 24/05/2017, de relatoria do Ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, cujos fundamentos, que reproduzo a seguir, adoto como minhas razões de decidir:

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 n.º 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 hospitalares, 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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.

Não obstante as alegações da Contribuinte, no caso sob exame, não se afigurou irregular, tampouco desarrazoada, a exigência feita pela Fiscalização para comprovação do pagamentos equivalentes a R\$ 39.870,00, relativos a gastos com saúde.

A despeito do que se afirma nas contrarrazões, observa-se, do Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido de fl. 22, que as despesas médicas deduzidas da Declaração de Ajuste Anual são bastante expressivas, sendo que a Contribuinte é beneficiária de plano de saúde, que é contratado exatamente para a cobertura de despesas médicas.

Além disso, o Sujeito Passivo efetuou gastos relevantes com serviços de saúde da mesma especialidade, psicoterapia, no decorrer de todos os meses do exercício a que se refere o lançamento. Não que haja algum impedimento a esse respeito. Contudo, ao cotejarmos os recibos apresentados pelos dois profissionais constata-se que, em incontáveis ocasiões, esses serviços prestados inclusive na mesma data. E isso pode ser facilmente constatado da comparação dos recibos de fls. 31/38 e 33/36.

Nesse contexto, a aceitação destas despesas somente seria possível mediante a apresentação de elementos adicionais de prova, o que não foi aportado aos autos. Incabível, por conseguinte, a dedução das citadas despesas médicas, quando as respectivas provas não logram o convencimento acerca da efetiva prestação do serviço, tampouco do pagamento correspondente.

Cabe esclarecer que, de acordo com o inciso I do art. 373 do Código de Processo Civil, ao autor, compete fazer prova quanto a fato constitutivo de seu direito. Senão vejamos:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

[...]

Desse modo, a despeito de a lei possibilitar a dedução de despesas médicas da base de cálculo do imposto, o ônus de comprovar a efetiva ocorrência dessas despesas é de quem afirma tê-las suportado. Ainda mais na peculiar situação em que se alega que todos os gastos incorridos com tratamentos de saúde foram pagos em espécie. Assevere-se que tal situação foi observada não somente no exercício objeto da presente análise, mas também em outros cujos os processos relacionados à mesma Contribuinte foram submetidos a julgamento nesta mesma sessão.

Convém ressaltar que recibos e declarações tratam-se de documentos particulares e, nos termos do art. 408 do Código de Processo Civil, presumem-se verdadeiros em relação ao signatário. Assim, não se pode supor que a Fazenda Pública seja compelida a reconhecer tais documentos como prova irrefutáveis das alegações ostentadas pelos contribuintes.

Ora, é perfeitamente possível que se faça o pagamento de gastos com saúde em dinheiro, mas em situações como a delineada nos autos, mostra-se necessária a apresentação de provas adicionais que possam confirmar a efetividade desses gastos. Por óbvio, a comprovação da despesa, repise-se, é ônus do Sujeito Passivo, não sendo razoável imaginar que se possa transferir esse encargo ao órgão fiscalizador para que esse busque elementos necessários a complementar as informações de quem se diz detentor do direito de restituição, por meio de cruzamento de dados ou algo que o valha.

Ademais, o art. 15, o inciso III e os §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, estabelecem que cabe ao sujeito passivos expor os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a impugnação e os pontos de discordância em relação ao lançamento, além da exibição das razões e provas de que dispuser, obrigações que não foram adequadamente adimplidas.

Logo, entendo que se deva restabelecer a glosa em relação aos pagamentos que, de acordo com a Declaração de Ajuste Anual, teriam se destinado a Henrique dos Santos Ramos e Darci Aparecida Garcia Bozzi.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, restabelecendo a glosa de R\$ 39.870,00, a título de despesas médicas.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho