



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13839.721701/2012-17
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.229 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 18 de novembro de 2020
Recorrente SILVANA CASSIA RIBEIRO BAPTISTA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2009

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 negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deu provimento integral, e Ana Cecilia Lustosa da Cruz e João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe deram provimento parcial.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de auto de infração, referente a deduções tidas por indevidas de despesas médicas, na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física, relativas ao ano-calendário 2008, exercício 2009.

De acordo com a Notificação de Lançamento (fls. 99/104), as glosas efetuadas foram as seguintes:

- 1) *Unimed de Jundiaí Cooperativa – R\$1.383,72 (glosa parcial - plano de saúde);*
- 2) *Pierine Miareli Stark – R\$19.000,00 (glosa integral - cirurgia dentista).*

A Contribuinte impugnou parcialmente o lançamento, no que tange à glosa das despesas declaradas com a cirurgia dentista. A Delegacia da Receita Federal do Brasil de julgamento considerou procedente o lançamento por entender que tais despesas médicas não foram adequadamente comprovadas.

Em face de recurso voluntário apresentado pela Contribuinte, em sessão plenária de 08/07/2019, foi prolatado o Acórdão nº 2002-001.261 (fls. 158/165), assim ementado:

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

Ano-calendário: 2008

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

É lícita a exigência de outros elementos de prova além dos recibos das despesas médicas quando a autoridade fiscal não ficar convencida da efetividade da prestação dos serviços ou da materialidade dos respectivos pagamentos.

JUROS - TAXA SELIC - SÚMULA CARF Nº 108 Sobre o valor do débito tributário, a 1ª Seção do STJ (Resp 879844) aplicando o instituto dos recursos repetitivos, consolidou a tese da incidência do índice de correção monetária e de juros de mora na atualização dos débitos tributários. Este CARF tem o mesmo entendimento, sumulando a incidência da SELIC sobre a multa de ofício.

O resultado do julgamento foi registrado nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Thiago Duca Amoni (relator) e Virgílio Cansino Gil, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll.

Cientificada do acórdão em 01/10/2019 (AR – Aviso de Recebimento de fl. 171), a Contribuinte interpôs, em 16/10/2019, tempestivamente, o Recurso Especial de fls. 174/183.

Ao Recurso Especial foi **dado seguimento**, conforme despacho de 17/02/2020 (fls. 201/205), para que seja rediscutida a matéria “**critério de comprovação de despesas médicas**”.

Como paradigma apto a demonstrar a divergência foi considerado o Acórdão nº 9202-007.893, cuja ementa transcreve-se a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS ACOMPANHADOS DE DECLARAÇÃO DO PRESTADOR DO SERVIÇO.

A apresentação de declaração das profissionais prestadoras dos serviços médicos, inclusive com firma reconhecida, supre a eventual dúvida acerca da idoneidade dos recibos, quando não fornecidos fundamentos suficientes à sua desconsideração

A Contribuinte, em síntese, apresenta os seguintes argumentos:

- foi juntada aos autos declaração - com firma devidamente reconhecida - da prestadora dos serviços médicos ratificando os recibos emitidos pela prestadora, o que a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais tem reconhecido como elemento apto a suprir eventuais dúvidas acerca da idoneidade dos recibos apresentados (Acórdão 9202-007.893);

- a Contribuinte adimpliu sua obrigação com dinheiro em espécie, sendo este o fundamento da alegada dúvida da autoridade autuante;

- a fim de afastar a dúvida suscitada pelo Auditor-Fiscal, a Recorrente juntou aos autos declaração da profissional que lhe prestou os serviços declarados, inclusive com firma reconhecida (fl. 83), tal como no caso do acórdão supracitado;

- a despeito do que decidiu a CSRF no acórdão 9202-007.893, os julgadores a *quo* inexplicavelmente concluíram que a apresentação da referida declaração não é suficiente para suprir eventual dúvida acerca da idoneidade dos recibos já apresentados;

- em que pese a opinião dos julgadores a *quo*, a decisão acima citada revela claramente que a declaração emitida pelo profissional prestador dos serviços médicos é suficiente a afastar as dúvidas quanto à efetividade dos referidos serviços. Destarte, a manutenção da glosa após a apresentação do referido documento, sem que outros fundamentos sejam lançados pela administração, carece eminentemente de motivação - elemento essencial para a prática do ato administrativo de lançamento;

- a motivação da glosa, nesta hipótese de manutenção do lançamento, será, evidentemente, a dúvida do fisco. Contudo, esta incerteza, à vista dos fundamentos avocados pela Contribuinte, não poderá ser tomada como motivo razoável para a prática - ou ratificação - do ato administrativo. Cita lição do professor Celso Antônio Bandeira de Mello;

- acerca das glosas sobre despesas médicas, é também pertinente mencionar aqui o acórdão 9202-007.920, da 2ª Turma da CSRF, cuja *razão de decidir* se assenta na premissa de que as declarações de profissionais prestadores de serviços médicos - inclusive com firma reconhecida - é prova bastante da efetividade da prestação dos serviços tomados pelos contribuintes, apta até a suprir eventuais irregularidades formais - como falta do CPF ou endereço profissional do prestador dos serviços - nos recibos apresentados anteriormente;

- no caso deste segundo paradigma, as referidas "irregularidades formais" se reportam especificamente a não indicação de nome, endereço e número de inscrição no CPF ou CNPJ nos comprovantes de pagamento dos serviços tomados, conforme descrito no art. 8º, §2º, II, da Lei nº 9.250/95;

- a razão de decidir deste acórdão, quando analisada em conjunto com o primeiro acórdão paradigma apresentado, revela que a declaração do prestador de serviços médicos, quando apresentada em conjunto com recibos ou outros documentos comprobatórios, tem o condão de demonstrar a legitimidade das despesas médicas deduzidas da base de cálculo do IRPF;

- ora, se a apresentação de declarações do prestador de serviços supre inclusive o descumprimento de formalidades previstas pela legislação tributária, inexiste razão lógica apta a sustentar qualquer raciocínio tendente a afirmar que tais declarações não são suficientes para afastar a mera incerteza da autoridade autuante.

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

O processo foi encaminhado à PGFN em 03/03/2020 (Despacho de Encaminhamento de fl. 206) e, em 04/03/2020 (Despacho de Encaminhamento de fl. 214), foram oferecidas as Contrarrazões de fls. 207 a 213, contendo os seguintes argumentos:

- como se depreende dos arts. 73 e 80 do RIR/99, a dedução das despesas médicas na Declaração de Imposto de Renda está sujeita à comprovação a critério da Autoridade Lançadora;

- comumente é aceito, para comprovar o pagamento das despesas médicas, o recibo firmado pelo profissional da área médica, quando o serviço for prestado por pessoa física, ou a Nota Fiscal, se por pessoa jurídica;

- mesmo que o contribuinte tenha apresentado os recibos ou notas fiscais dos serviços e declarações firmadas pelos profissionais, é lícito à Autoridade exigir, a seu critério, outros elementos de provas adicionais, caso não fique convencido da efetividade da prestação dos serviços ou do respectivo pagamento;

- tais exigências são válidas, pois o primeiro item a ser comprovado pelo contribuinte, segundo expressa disposição legal, *caput* do art. 80 do RIR/1999, é exatamente o pagamento das despesas médicas: *Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais (...).* (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a");

- é equivocado entender-se que o inciso II do art. 8º da Lei 9.250, de 1995, reproduzido no inciso III do art. 80 do RIR/1999, apenas exige que o recibo tenha o nome, endereço e número do CPF ou CNPJ de quem prestou o serviço. Esta não é a correta interpretação do dispositivo. A indicação refere-se aos dados que devem constar na declaração de ajuste. Dados estes baseados na documentação. Entretanto, a tônica do dispositivo é a especificação e comprovação dos pagamentos. Tanto que admite o cheque nominativo como documento comprobatório, por ser prova cabal de transferência de numerários entre pessoas;

- mesmo o cheque pode estar sujeito à justificação da efetiva prestação do serviço, quando dúvidas razoáveis acudirem ao fisco, pois essa prestação é o substrato material a dar guarida à dedução.

- o art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º) prevê que todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora, e, com base nisso, o contribuinte deve ter em mente, ao declarar suas despesas médicas, que pode ser solicitado pela autoridade fiscal a comprová-las;

- no presente caso, o litígio restringe-se à glosa da despesa médica do profissional Pierine Miareli Stark (R\$ 19.000,00), por falta de comprovação do efetivo pagamento;

- em sede de defesa, a contribuinte alegou que efetuou o pagamento em espécie em decorrência de valores recebidos da acupuntura, consultas médicas, aluguéis e de numerário que dispunha;

- analisando os recibos emitidos pela Dra. Pierine Miareli Stark, verifica-se que tais documentos não informam o dia em que foram emitidos, mas somente consta o mês e o ano. Diante disso, não é possível fazer o confronto mês a mês dos rendimentos recebidos de acupuntura, consultas médicas e aluguéis com os recibos emitidos pela profissional de saúde, de forma a permitir a verificação inequívoca do nexo causal entre os recibos apresentados e os pagamentos efetuados.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja negado provimento ao recurso.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O Recurso Especial interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Trata-se de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física referente ao exercício de 2009, ano-calendário de 2008, em virtude de glosa de despesas médicas.

A motivação da glosa, conforme a Notificação de Lançamento, foi a seguinte (fl. 19):

A Contribuinte foi intimada (TIF 2009/155498639671148) a apresentar comprovantes das despesas médicas declaradas. A documentação apresentada em 22/06/2011 não permitiu uma análise conclusiva. Por essa razão, intimou-se novamente a contribuinte, através do TIF 572/2011, a comprovar o efetivo pagamento da despesa declarada com PIERINI MIARELI STARK (R\$.19.000,00). Em resposta apresentada em 21/07/2011, a contribuinte argumenta que os pagamentos foram efetuados com dinheiro recebido de acupuntura, consultas médicas, aluguéis, e de numerário que já dispunha. Apresenta recibos de valores recebidos, no montante de R\$ 14.830,00. Diante disso, foi efetuada análise na qual os valores disponíveis em espécie foram confrontados mês a mês com os recibos emitidos por Pierini M Stark, e verificou-se que não foram comprovados recursos para todos os recibos. Face ao exposto, decidiu-se pela glosa da referida despesa, por falta de comprovação do efetivo pagamento nos termos solicitados no TIF 572/2011 (...)

No acórdão recorrido, negou-se provimento ao Recurso Voluntário, mantendo-se a glosa da dedução das despesas referentes à cirurgia dentista Pierine Miareli Stark (recibos de fls. 84/88 e declaração de fl. 83), que totalizaram R\$ 19.000,00, sob o entendimento de que é lícito a autoridade fiscal exigir, a seu critério, outros elementos de prova caso não fique convencida da efetividade da prestação dos serviços ou da materialidade dos respectivos pagamentos, cabendo ao sujeito passivo o ônus de comprová-las de maneira inequívoca, sem deixar margem a dúvidas.

A Contribuinte, por sua vez, requer seja afastada a glosa das despesas médicas, sob o entendimento de que a apresentação dos recibos e de declaração do profissional são suficientes à comprovação, sendo desnecessário fazer prova do pagamento.

Não assiste razão à Contribuinte.

A matéria não é nova neste Colegiado e já foi objeto de inúmeras decisões. Dentre essas decisões, destaca-se o Acórdão nº 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 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.

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\$ 19.000,00, relativos a gastos com saúde.

Ressalte-se que a Contribuinte alegou que os pagamentos teriam sido feitos em com dinheiro recebido de sua atividade profissional (acupuntura e consultas médicas), além de valores recebidos de aluguel e de numerário de que dispunha. Entretanto, análise feita pela fiscalização concluiu que tais alegações e documentos correspondentes não foram hábeis a comprovar o efetivo pagamento.

Logo, a aceitação destas despesas com saúde somente seria possível mediante a apresentação de elementos adicionais de prova, o que não foi aportado aos autos. Incabível, por conseguinte, a dedução, 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 não consegue fazer prova do efetivo pagamento.

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 passivo 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 manter a glosa em relação aos pagamentos que, de acordo com a Declaração de Ajuste Anual, teriam se destinado a Pierine Miareli Stark.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho