ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13924.720022/2013-42

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	13924.720022/2013-42
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2002-000.792 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**
Sessão de	26 de fevereiro de 2019
Matéria	IRPF
Recorrente	NELSON ERICO GUERO
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

É licita 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.

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 (relator) que lhe deu provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll.

(assinado digitalmente)

Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(assinado digitalmente)

Thiago Duca Amoni - Relator

(assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll – Redatora Designada

Participaram das sessões virtuais não presenciais os conselheiros Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente), Virgílio Cansino Gil, Thiago Duca Amoni e Mônica Renata Mello Ferreira Stoll.

Relatório

Notificação de lançamento

Trata o presente processo de notificação de lançamento – NL (e-fls. 27 a 32), relativa a imposto de renda da pessoa física, pela qual se procedeu a glosa de despesas médicas indevidamente deduzidas.

Tal autuação gerou lançamento de imposto de renda pessoa física suplementar de R$ 7.411,07, acrescido de multa de ofício no importe de 75%, bem como juros de mora.

Impugnação

A notificação de lançamento foi objeto de impugnação, às e-fls. 02 a 11 dos autos, cujas alegações são, conforme decisão da DRJ:

> *- que apresentou a documentação comprobatória das despesas médicas informadas na Declaração de Ajuste Anual;*
>
> *- que apresentou resposta ao Termo de Intimação Fiscal Complementar informando que efetuou os pagamentos em espécie;*
>
> *- que reconhece a glosa no valor de R$ 120,00 referente à aquisição de vacinas, do plano de saúde FUNBEP (R$ 3.224,30) e da Unimed (R$ 3.699,02). Acrescenta que já recolheu o DARF correspondente no valor de R$ 3.978,37;*
>
> *- que as despesas médicas glosadas são de baixo valor, sendo exceção o tratamento odontológico no valor de R$ 12.600,00;*
>
> *- que o "Perguntas e Respostas" da Receita Federal do Brasil assevera que as despesas médicas serão comprovadas mediante a apresentação de documentos originais que indiquem o nome, endereço e número de inscrição no CPF ou CNPJ;*
>
> *- que caso não tenha os recibos, poderá apresentar cópia dos cheques nominativos, não sendo, portanto, a regra que a fiscalização poderia embasar o lançamento;*
>
> *- que o fisco exige a apresentação de documentos sem embasamento legal;*
>
> *- que o fisco está atribuindo ao contribuinte o ônus de provar sua inocência;*
>
> *- que apresentou 14 (catorze) recibos médicos com os requisitos determinados pela legislação;*

- que a glosa foi aleatória e sem previsão legal, bem como desconsiderou a idade do contribuinte (69 anos);

- que observando o princípio da legalidade objetiva, deve a autoridade administrativa aplicar a lei de modo objetivo, sempre agindo em prol do interesse público;

Traz à colação jurisprudência administrativa a seu favor.

Requer acolhida a presente impugnação para cancelar parcialmente a Notificação de Lançamento.

Houve o pagamento do crédito tributário no valor de R$ 3.978,37.

A fim de melhor instruir os autos, foi o presente processo remetido à Delegacia da Receita Federal de origem para juntar dossiê da malha fiscal.

Em atendimento ao pedido, foi juntada aos autos a documentação de fls. 38-64.

A impugnação foi apreciada na 6ª Turma da DRJ/BSB que, em 27/11/2015, no acórdão 03-65.808, às e-fls. 66 a 74, julgou a impugnação improcedente.

Recurso Voluntário

Ainda inconformado, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário, às e-fls. 78 a 84, no qual alega, em síntese, que os recibos são documentos hábeis a comprovar a contratação dos serviços, que foram pagos em espécie.

Voto Vencido

Conselheiro Thiago Duca Amoni - Relator

Pelo que consta no processo, o recurso é tempestivo, já que o contribuinte foi intimado do teor do acórdão da DRJ em 24/02/2015, e-fls. 77, e interpôs o presente Recurso Voluntário em 19/03/2015, e-fls. 78, posto que atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

O contribuinte foi autuado pela dedução indevida das seguintes despesas médicas:

- Carlos Roberto Mezzomo R$ 3. 000,00;
- Ademar Jose Boaretto R$ 1. 900,00;
- Leandro Peyneau R$ 120,00;
- Rodrigo Damazzini R$ 120,00;
- Luis Fernando Kummer R$ 140,00;
- Laboratório de Análises Clinicas São Lucas Ltda RS 686,00;

- Centro de Diagnóstico por Imagem Ltda R$ 320,00;
- Clinca Médica Loureiro e Loureiro S/S RS 120,00;
- Clinica de Ultrassonografia Pato Branco Ltda - RS 150,00;
- Hospital São Lucas de Pato Branco Ltda RS 750,00
- Roberto Setti RS 12 .600,00

Conforme a decisão da DRJ, o contribuinte não contestou parte das glosas, como se vê:

> *Inicialmente, cumpre observar que não foi objeto de contestação a infração relativa a despesas médicas da Comércio de Vacinas Pato Branco (R$ 120,00), FUNBEP (R$ 3.224,30) e UNIMED Pato Branco (R$ 3.699,02). Tal infração será considerada matéria não impugnada nos termos do art. 58 do Decreto 7.574, de 2011.*

A decisão de piso manteve as glosas vez que o contribuinte não apontou quem foi o paciente dos serviços médicos prestados, nem comprovou o efetivo pagamento das despesas:

> *A fiscalização efetuou a glosa das despesas médicas sobreditas pelo fato de o contribuinte não ter comprovado quem foi o paciente atendido por cada um dos profissionais, clínicas e hospitais, bem como pela falta de comprovação do efetivo pagamento, conforme solicitado no Termo de Intimação Fiscal Complementar (fls. 59).*
>
> *Em sede de impugnação, o interessado também não apresentou a documentação comprobatória que informasse os beneficiários dos serviços prestados, assim como que demonstrasse o efetivo pagamento de tais despesas.*
>
> *É importante ressaltar que a fiscalização efetuou a glosa de despesas médicas com plano de saúde dos beneficiários Inês Guero, Lurdes Guero e Diogo Guero, os quais não foram informadas como dependentes na Declaração de Ajuste Anual, ou seja, com não dependentes. Por isso, a exigência da indicação dos beneficiários das despesas médicas glosadas torna-se, no caso específico, ainda mais necessária.*
>
> *Também como o interessado afirma que efetuou o pagamento em dinheiro, deveria ter comprovado a origem dos valores em espécie, apresentado, se fosse o caso, os extratos bancários com saques que justificassem as despesas, demonstrando a relação entre valores e datas, de forma a permitir a verificação inequívoca do nexo causal entre os recibos apresentados e os pagamentos efetuados.*

> *Por fim, registra-se que apesar da exigência do efetivo pagamento para algumas despesas médicas de pequeno valor, insta salientar que o contribuinte não indicou os beneficiários dos gastos médicos efetuados.*
>
> *De acordo com o exposto, deve ser mantida a glosa das despesas médicas pela falta de indicação do beneficiário, assim como pela falta de comprovação do efetivo pagamento.*

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):

> *Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:*
>
> *I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;*
>
> *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;*

:

> *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 nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").*
>
> *§1ºO disposto neste artigo (Lei nº 9.250, 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 (grifos nossos)***

O trecho em destaque é claro quanto a idoneidade de recibos e notas fiscais, desde que preenchidos os requisitos legais, como meios de comprovação da prestação de serviço de saúde tomado pelo contribuinte e capaz de ensejar a dedução da despesa do montante de IRPF devido, quando da apresentação de sua DAA.

O dispositivo em comento vai além, permitindo ainda que, caso o contribuinte tomador do serviço, por qualquer motivo, não possua o recibo emitido pelo profissional, a comprovação do pagamento seja feita por cheque nominativo ou extratos de conta vinculados a alguma instituição financeira.

Assim, como fonte primária da comprovação da despesa temos o recibo e a nota fiscal emitidos pelo prestador de serviço, desde que atendidos os requisitos legais. Na falta destes, **pode**, o contribuinte, valer-se de outros meios de prova. Ademais, o Fisco tem a sua disposição outros instrumentos para realizar o cruzamento de dados das partes contratantes, devendo prevalecer a boa-fé do contribuinte.

Nesta linha, no acórdão 2001-000.388, de relatoria do Conselheiro deste CARF José Alfredo Duarte Filho, temos:

> *(...)*
> *No que se refere às despesas médicas a divergência é de natureza interpretativa da legislação quanto à observância maior ou menor da exigência de formalidade da legislação tributária que rege o fulcro do objeto da lide. O que se evidencia com facilidade de visualização é que de um lado há o rigor no procedimento fiscalizador da autoridade tributante, e de outro, a busca do direito, pela contribuinte, de ver reconhecido o atendimento da exigência fiscal no estrito dizer da lei, rejeitando a alegada prerrogativa do fisco de convencimento subjetivo quanto à validade cabal do documento comprobatório, quando se trata tão somente da apresentação da nota fiscal ou do recibo da prestação de serviço.*
>
> *O texto base que define o direito da dedução do imposto e a correspondente comprovação para efeito da obtenção do benefício está contido no inciso II, alínea "a" e no § 2º, do art. 8º, da Lei nº 9.250/95, regulamentados nos parágrafos e incisos do art. 80 do Decreto nº 3.000/99 – RIR/99, em especial no que segue:*
> *Lei nº 9.250/95.*
>
> *(...)*
>
> *É clara a disposição de que a exigência da legislação especificada aponta*

para o comprovante de pagamento originário da operação, corriqueiro e usual, assim entendido como o recibo ou a nota fiscal de prestação de serviço, que deverá contar com as informações exigidas para identificação, de quem paga e de quem recebe o valor, sendo que, por óbvio, visa controlar se o recebedor oferecerá à tributação o referido valor como remuneração. A lógica da exigência coloca em evidência a figura de quem fornece o comprovante identificado e assinado, colocando-o na condição de tributado na outra ponta da relação fiscal correspondente (dedução tributação). Ou seja: para cada dedução haverá um oferecimento à tributação pelo fornecedor do comprovante.

Quem recebe o valor tem a obrigação de oferecê-lo à tributação e pagar o imposto correspondente e, quem paga os honorários tem o direito ao benefício fiscal do abatimento na apuração do imposto. Simples assim, por se tratar de uma ação de pagamento e recebimento de valor numa relação de prestação de serviço.

Ocorre, neste caso, uma correspondência de resultados de obrigação e direito, gerados nessa relação, de modo que o contribuinte que tem o direito da dedução fica legalmente habilitado ao benefício fiscal porque de posse do documento comprobatório que lhe dá a oportunidade do desconto na apuração do tributo, confiante que a outra parte se quedará obrigada ao oferecimento à tributação do valor correspondente. Some-se a isso a realidade de que o órgão fiscalizador tem plenas condições e pleno poder de fiscalização, na questão tributária, com absoluta facilidade de identificação, tão somente com a informação do CPF ou CNPJ, sobre a outra banda da relação pagador recebedor do valor da prestação de serviço.

O dispositivo legal (inciso III, do § 1º, art. 80, Dec. 3.000/99) vai além no sentido de dar conforto ao pagador dos serviços prestados ao prever que no caso da falta da documentação, assim entendido como sendo o recibo ou nota fiscal de prestação de serviço, poderá a comprovação ser feita pela indicação de cheque nominativo pelo qual poderia ter sido efetuado o pagamento, seja por recusa da disponibilização do documento, seja por extravio, ou qualquer outro motivo, visto que pelas informações contidas no cheque pode o órgão fiscalizador confrontar o pagamento com o recebimento do valor correspondente. Além disso, é de conhecimento geral que o órgão tributante dispõe de meios e instrumentos para realizar o cruzamento de informações, controlar e fiscalizar o relacionamento financeiro entre contribuintes. O termo "podendo" do texto legal consiste numa facilitação de comprovação dada ao pagador e não uma obrigação de fazê-lo daquela forma."

Ainda, há várias outras jurisprudências deste Conselho que corroboram com os fundamentos até então apresentados:

Processo nº 16370.000399/200816
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2001000.387 – Turma Extraordinária / 1ª Turma
Sessão de 18 de abril de 2018
Matéria IRPF DEDUÇÃO DESPESAS MÉDICAS
Recorrente FLÁVIO JUN KAZUMA
Recorrida FAZENDA NACIONAL
ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF
Anocalendário: 2005

DESPESAS MÉDICAS GLOSADAS. DEDUÇÃO MEDIANTE RECIBOS. AUSÊNCIA DE INDÍCIOS QUE JUSTIFIQUEM A INIDONEIDADE DOS COMPROVANTES.
Recibos de despesas médicas têm força probante como comprovante para efeito de dedução do Imposto de Renda Pessoa Física. A glosa por recusa da aceitação dos recibos de despesas médicas, pela autoridade fiscal, deve estar sustentada em indícios consistentes e elementos que indiquem a falta de idoneidade do documento. A ausência de elementos que indique a falsidade ou incorreção dos recibos os torna válidos para comprovar as despesas médicas incorridas.
MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. RECONHECIMENTO DO DÉBITO.
Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

Processo nº 13830.000508/2009-23
Recurso nº 908.440 Voluntário
Acórdão nº 2202-01.901 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de julho de 2012
Matéria Despesas Médicas
Recorrente MARLY CANTO DE GODOY PEREIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL
ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Ano-calendário: 2006

DESPESAS MÉDICAS. RECIBO. COMPROVAÇÃO.
Recibos que contenham a indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem prestou os serviços são documentos hábeis, até prova em contrário, para justificar a dedução a título de despesas médicas autorizada pela legislação.
Os recibos que não contemplem os requisitos previstos na legislação poderão ser aceitos para fins de dedução, desde que seja apresenta declaração complementando as informações neles ausentes.

Às e-fls. 41 há recibo emitido pelos profissionais Rodrigo Damazzini e Leandro Peyneau, ambas no valor de R$ 20,00. Na mesma folha, há recibo emitido por Luis Fernando Kummer (R$140,00).

Às e-fls 42 há recibos de Ademar Jose Boaretto, que totalizam R$1.900,00. Já às e-fls. 43 dá recibos emitidos por Carlos Roberto Mezzomo, no valor R$3.000,00.

Às e-fls. 43 a 46 há recibos do dentista Roberto Setti por serviços prestados no importe de RS12.600,00.

Às e-fls. 47 a 50 há notas fiscais de prestação de serviços da Centro de Diagnóstico por Imagem Ltda, no valor R$ 320,00. Ainda, às e-fls. 51 a 53 há notas fiscais do Laboratório de Análises Clinicas São Lucas Ltda (RS686,00).

Às e-fls. 56 há nota fiscal emitida pela Clinica de Ultrassonografia Pato Branco Ltda - RS 150,00. Na folha seguinte, há nota fiscal do Hospital São Lucas de Pato Branco Ltda (RS750,00).

Feitas estas considerações, conheço do presente Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Thiago Duca Amoni

Voto Vencedor

Conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll – Redatora Designada.

Com a devida vênia, divirjo do Relator quanto à comprovação das despesas médicas em litígio.

Extrai-se dos autos que a autoridade fiscal procedeu à glosa dos referidos valores por não ter o contribuinte, devidamente intimado, comprovado o seu efetivo pagamento através de documentação bancária que indicasse a emissão de cheques ou a realização de saques correspondentes (e-fls. 29/30)

A decisão de primeira instância manteve a glosa efetuada, corroborando as razões expostas pela fiscalização (e-fls. 66/74).

Cumpre esclarecer que a dedução de despesas médicas na Declaração de Ajuste Anual está sujeita à comprovação por documentação hábil e idônea a juízo da autoridade lançadora, nos termos do art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda -RIR/99, aprovado pelo Decreto 3.000/99. Dessa forma, ainda que o contribuinte tenha apresentado recibos emitidos pelos profissionais, é licito 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. Havendo questionamento acerca das despesas declaradas, cabe ao sujeito passivo o ônus de comprová-las de maneira inequívoca, sem deixar

margem a dúvidas. Ressalte-se que tal exigência não está relacionada à constatação de inidoneidade dos recibos examinados, mas tão somente à formação de convicção da autoridade lançadora.

As decisões a seguir, proferidas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF e pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, corroboram esse entendimento:

> *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)*
>
> *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 nº2401-004.122, de 16/2/2016)*

O contribuinte deve levar em consideração que o pagamento de despesas médicas não envolve apenas ele e o profissional, mas também o Fisco, caso haja intenção de se beneficiar da dedução correspondente em sua Declaração de Ajuste Anual. Por esse motivo, deve se acautelar na guarda de elementos de prova da efetividade dos pagamentos e dos serviços prestados.

É possível que o recorrente tenha feito seus pagamentos em espécie, tal como alega, não havendo nada de ilegal neste procedimento. A legislação não impõe que se faça pagamentos de uma forma em detrimento de outra. Não obstante, verifica-se que este não trouxe aos autos nenhum documento bancário a fim de demonstrar a correspondência de datas e valores entre as movimentações realizadas e os recibos apresentados, permanecendo sem comprovação o efetivo pagamento das despesas.

Importa salientar que não é o Fisco que precisa provar que as despesas médicas declaradas não existiram, mas o contribuinte que deve apresentar as devidas comprovações quando solicitadas. Isto porque, sendo a inclusão de despesas médicas na Declaração de Ajuste Anual nada mais do que um benefício concedido pela legislação, incumbe ao interessado provar que faz jus ao direito pleiteado.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll