



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10680.007783/2007-89
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.803 – 2ª Turma
Sessão de 24 de abril de 2019
Matéria DEDUÇÕES - DESPESAS MÉDICAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DÍLCIO JOSÉ DA SILVA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002

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

A apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais, 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, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer a glosa de R\$ 18.540,00, a título de despesas médicas.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

O presente processo trata de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física do exercício de 2003, ano-calendário de 2002, crescido de juros de mora e multa de ofício, tendo em vista a apuração de deduções indevidas de despesas médicas.

Em sessão plenária de 18/01/2012, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2802-001.253 (fls. 114 a 119), assim ementado:

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Exercício: 2003

IRPF. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

Recibos emitidos por profissionais da área de saúde com observância aos requisitos legais são documentos hábeis para comprovar dedução de despesas médicas, salvo quando comprovada nos autos a existência de indícios veementes de que os serviços consignados nos recibos não foram de fato executados ou o pagamento não foi efetuado."

A decisão foi assim registrada:

"Acordam os membros do colegiado, Por maioria de votos DAR PROVIMENTO ao recurso. Vencida a Conselheira Lúcia Reiko Sakae (relatora). Designado(a) para redigir o voto vencedor o (a) Conselheiro (a) Dayse Fernandes Leite."

O processo foi encaminhado à PGFN em 23/05/2013 (Despacho de Encaminhamento de fls. 120) e, em 20/06/2013, foi interposto o Recurso Especial de fls. 121 a 131 (Despacho de Encaminhamento de fls. 132), com fundamento nos artigos 67 e 68, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, visando rediscutir o **critério de comprovação de despesas médicas**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 20/03/2017 (fls. 133 a 137).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

- o acórdão recorrido não admitiu as glosas das despesas médicas, por reputar suficientes as declarações dos profissionais;

- a Fiscalização apontou fundamentos suficientes para adotar o procedimento de intimar o Contribuinte a apresentar os documentos que efetivamente demonstrem os gastos deduzidos;

- observando-se a descrição dos fatos, a autoridade fiscal indicou a necessidade de apresentação, nos casos de pagamento em espécie, de extratos bancários em que se verifique retiradas compatíveis em datas e valores com os recibos emitidos e, como prova da efetiva prestação de serviços, a apresentação de prescrição médica para os tratamentos, prontuários, radiografias e quaisquer outros a critério do Contribuinte;

- além de os valores cobrados pela fisioterapeuta e terapeuta ocupacional estarem acima do valor de mercado, registrou-se a falta da prescrição médica para a realização desses tratamentos, assim como a não apresentação de prontuários ou radiografias para comprovar a prestação dos serviços odontológicos, razões que fundamentaram as glosas a título de dedução de despesas médicas;

- notificado a comprovar as despesas médicas alegadas, o Contribuinte não trouxe documentos de irrefutável veracidade;

- acrescenta-se que os requisitos formais exigidos no art. 8º § 2º, III, da Lei nº 9.250, de 1995, militam em favor do interesse público, nada impedindo que, diante de dúvida, e não apenas de dúvida quanto à idoneidade de um recibo individualmente considerado, mas dúvida fundada quanto à boa-fé do Contribuinte - caso dos autos - a Fiscalização possa, com fulcro no art. 11, § 3º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, exigir a apresentação de outros elementos;

- mostra-se correta e legal fora a ação da Fiscalização em glosar os gastos de despesas médicas alegados pelo Contribuinte, descabendo o entendimento de que a convicção do julgador não autoriza a exigência de novos elementos probatórios;

- a fragilidade dos documentos apresentados pelo Contribuinte e os indícios quanto à veracidade das provas, constatados pela Fiscalização, autorizaram o Fisco a requerer do sujeito passivo elementos mais conclusivos que atestassem as suas despesas;

- não tendo sido fornecidos tais elementos, a validade da glosa é irrefutável.

Ao final, a Fazenda Nacional requer seja conhecido e provido o Recurso Especial, reformando-se a decisão recorrida.

Cientificado, o Contribuinte ficou-se silente (fls. 140/141).

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido. Não foram oferecidas Contrarrazões.

Trata-se de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física, tendo em vista a glosa de despesas médicas, referente ao ano-calendário de 2002.

No acórdão recorrido, deu-se provimento ao Recurso Voluntário, restabelecendo-se a dedução de despesas médicas no total de R\$ 26.000,00, ao fundamento de que os recibos seriam suficientes, na falta de indícios que os desabonassem. A Fazenda Nacional, por sua vez, visando rever o **critério de comprovação das despesas médicas**, pede que seja restabelecida a glosa, tendo em vista que a Fiscalização teria apontado fundamentos suficientes a justificar a exigência de elementos de prova adicionais.

De plano, reitera-se que se trata de critério de comprovação de despesas médicas, e que a Fiscalização apontou fundamentos suficientes a justificar a solicitação de elementos de prova adicionais, a começar pela informação de que a Declaração de Ajuste Anual do Contribuinte incidira em Malha Fiscal, cujos parâmetros, como é público e notório, visam alcançar situações que fogem ao convencional para os Contribuintes Pessoas Físicas.

No acórdão recorrido, o voto vencedor pontifica que não caberia ao Julgador apontar o descumprimento de requisitos formais verificados nos recibos apresentados, e ao mesmo tempo afirma que referidos recibos não foram aceitos pela Fiscalização, pela falta de comprovação dos respectivos pagamentos. Ora, repita-se que os recibos não foram aceitos pela Fiscalização, e ainda que o descumprimento dos requisitos formais não tenha sido explicitado na autuação, o Julgador tem o direito de formar sua convicção, e para isso não pode fechar os olhos a todos os elementos que, agregados ao fundamento da falta de comprovação do pagamento, contribuem para a tomada de decisão. Confira-se o art. 29, do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Com esteio no dispositivo legal acima, o Julgador pode, sim, analisar todos os aspectos atinentes aos recibos - que já não foram acatados pela Fiscalização, tampouco pelo Colegiado de Primeira Instância - com a finalidade de aplicar o seu critério de comprovação, e nesse ponto ele é livre para formar sua convicção, desde que fundamentada. O que não poderia ocorrer, de fato, seria, quanto aos recibos que o Contribuinte eventualmente comprovasse os respectivos pagamentos, o Julgador deixasse de acatá-los pelo descumprimento de requisitos formais.

A matéria não é nova neste Colegiado e já foi objeto de inúmeros julgamentos. Dentre esses julgados, destaca-se o Acórdão nº 9202-005.461, de 24/05/2017, da lavra do Ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, cujos fundamentos ora adoto e colaciono 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."*

Destarte, no presente caso não se afigurou irregular, tampouco desarrazoada, a exigência, por parte da Fiscalização, da comprovação do pagamento das despesas médicas. Observa-se, da Declaração de Ajuste Anual de fls. 17 a 22, que as despesas médicas do Contribuinte são efetivamente bastante expressivas, em relação a seus rendimentos (quase 30%), sendo que ali consta pagamento para plano de saúde, que é contratado exatamente para a cobertura de despesas médicas.

As despesas médicas ora analisadas, no total de R\$ 26.000,00, estão assim distribuídas pelos profissionais:

- Maria de Lourdes Alves Maia, Odontóloga (R\$ 10.000,00);
- Benjamin G. Leite, Odontólogo (R\$ 8.000,00);
- Tatiane M. Aquino, Fisioterapeuta (R\$ 6.000,00); e
- Fabiana R. Aquino, Terapeuta Ocupacional (R\$ 2.000,00).

Quanto aos recibos relativos ao Odontólogo Benjamin G. Leite, não foi efetuada pelo Contribuinte qualquer correlação que permitisse associar os pagamentos aos extratos bancários de fls. 81 a 106, tampouco foram apresentados prontuários ou radiografias que justificassem as despesas, o que inviabiliza a aceitação dos recibos apresentados às fls. 61 a 68. Reforçando essa convicção, observa-se que trata-se de cópias, sem apresentação de original, como registrado nesses documentos, além de não constar o endereço do profissional mas apenas a indicação da cidade de Sete Lagoas, sendo que o Contribuinte, conforme consta na Declaração de Ajuste Anual, reside em Belo Horizonte, como bem observou o voto vencido do acórdão recorrido.

No que tange à Odontóloga Maria de Lourdes Alves Maia, também não foi feita qualquer correlação com os extratos bancários apresentados às fls. 81 a 86, tampouco foram apresentados prontuários ou radiografias que justificassem as despesas, o que inviabiliza a aceitação dos recibos apresentados às fls. 69 a 74. Os recibos também são apenas cópias, sem apresentação do original, e deles não consta endereço e nem mesmo o CPF, que é condição de validade do recibo. Observa-se que esses dados foram apostos em apenas um dos recibos, com letra diferente do restante do preenchimento, o que indica que esses dados não foram preenchidos quando de sua emissão.

Nessas circunstâncias, ausente a apresentação de documentação adicional, como radiografias, ficha dentária, etc, esta Conselheira não logrou formar convicção no sentido de que as despesas relativas aos profissionais Benjamin G. Leite e Maria de Lourdes Alves Maia, Odontólogos, nos valores de, respectivamente, R\$ 8.000,00 e R\$ 10.000,00, poderiam ser aceitas sem a comprovação do efetivo pagamento, de sorte que deve ser restabelecida a glosa desses valores, no total de **R\$ 18.000,00**.

Quanto à Terapeuta Ocupacional Fabiana Raposo Aquino, os recibos também são cópias, sem a apresentação dos originais, deles não consta o endereço e em quase todos a identificação do emitente está ilegível, faltando inclusive o CPF. Também consta a cidade de Sete Lagoas, quando o Contribuinte reside em Belo Horizonte. Entretanto, como as formalidades dos recibos não foram questionadas na autuação, e foi possível efetuar correlação entre saques na conta bancária e recibos, será aceita a dedução no total de **R\$ 1.750,00** (de um total de R\$ 2.000,00), conforme a seguir:

- saque em 29/01/2002, no valor de R\$ 500,00 (fls. 81); **recibo nº 13**, de 30/01/2002, no valor de **R\$ 200,00** (fls. 75);

- saque em 26/03/2002, nos valores de R\$ 300,00 + R\$ 200,00 (fls. 87); **recibo nº 14**, de 28/03/2002, no valor de **R\$ 400,00** (fls. 75);

- saque em 29/04/2002, no valor de R\$ 300,00 (fls. 89); **recibo nº 15**, de 30/04/2002, no valor de **R\$ 400,00** (fls. 75);

- saque em 28/06/2002, no valor de R\$ 250,00 (fls. 92); **recibo nº 17**, de 28/06/2002, no valor de **R\$ 250,00** (fls. 76); e

- saque em 23/09/2002, no valor de R\$ 800,00 (fls. 98); **recibo nº 18**, de 23/09/2002, no valor de **R\$ 500,00** (fls. 76).

Relativamente aos recibos de tratamento fisioterápico ao dependente do Contribuinte, que teriam sido emitidos por Tatiane M. Aquino, estes também são apenas cópias, sem apresentação dos originais, os dados do emitente não estão preenchidos ou estão ilegíveis, falta inclusive o CPF, além do que não constar endereço, apenas referência à cidade de Sete Lagos, quando, repita-se, o Contribuinte tem endereço declarado em Belo Horizonte. Entretanto, como as formalidades dos recibos não foram questionadas na autuação, e também foi possível efetuar correlação entre saques na conta bancária e recibos, será aceita a dedução no total de **R\$ 5.710,00** (de um total de R\$ 6.000,00), conforme a seguir:

- saque em 04/02/2002, no valor de R\$ 800,00 (fls. 83); **recibo nº 01**, de 04/02/2002, no valor de **R\$ 600,00** (fls. 77);

- saque em 25/03/2002, no valor de R\$ 300,00 (fls. 87); **recibo nº 02**, de 25/03/2002, no valor de **R\$ 600,00** (fls. 78);

- saque em 25/03/2002, no valor de R\$ 300,00 (fls. 87) e saque em 09/04/2002, no valor de R\$ 200,00 (fls. 88); **recibo nº 03**, de 09/04/2002, no valor de **R\$ 200,00** (fls. 78);

- saque em 09/04/2002, no valor de R\$ 280,00 (fls. 88); **recibo nº 04**, de 15/04/2002, no valor de **R\$ 400,00** (fls. 77);

- saque em 06/05/2002, no valor de R\$ 800,00 (fls. 90); **recibo nº 05**, de 06/05/2002, no valor de **R\$ 600,00** (fls. 78);

- saque em 10/06/2002, no valor de R\$ 310,00 (fls. 92); **recibo nº 06**, de 10/06/2002, no valor de **R\$ 310,00** (fls. 80);

- saque em 02/07/2002, no valor de R\$ 1.000,00 (fls. 94); **recibo nº 08**, de 02/07/2002, no valor de **R\$ 600,00** (fls. 79);

- saque em 23/09/2002, no valor de R\$ 800,00 (fls. 98); **recibo nº 09**, de 23/09/2002, no valor de **R\$ 600,00** (fls. 79);

- saque em 24/10/2002, no valor de R\$ 800,00 (fls. 101); **recibo nº 10**, de 24/10/2002, no valor de **R\$ 600,00** (fls. 79)

- saque em 29/11/2002, no valor de R\$ 700,00 (fls. 103); **recibo nº 11**, de 29/11/2002, no valor de **R\$ 600,00** (fls. 80);

- saque em 30/12/2002, no valor de R\$ 615,00 (fls. 105); **recibo nº 12**, de 30/12/2002, no valor de **R\$ 600,00** (fls. 77);

Destarte, no contexto do presente processo, a aceitação das demais despesas somente seria possível mediante a apresentação de elementos de prova adicionais, o que não foi aportado aos autos. Exceção deve ser feita ao valor de **R\$ 7.460,00** (R\$ 1.750,00 + R\$ 5.710,00), conforme acima especificado.

Incabível, portanto, a dedução das demais despesas médicas, quando as respectivas provas não logram o convencimento acerca da efetiva prestação do serviço, tampouco do pagamento correspondente. Com efeito, a apresentação tão somente de recibos, nas condições relatadas, é insuficiente para suprir a não comprovação dos correspondentes pagamentos.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para restabelecer a glosa de despesas médicas no total de **R\$ 18.540,00** (R\$ 26.000,00 - R\$ 7.460,00).

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo