



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13951.000148/2009-93
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2003-000.278 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 22 de outubro de 2019
Recorrente HELENA IZAURA FERREIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

DEDUÇÃO COM DESPESAS MÉDICAS

Somente são dedutíveis quando da elaboração da Declaração de Ajuste Anual os gastos efetivamente realizados e comprovadamente pagos, mediante documentação sobre a qual não paire nenhuma dúvidas, com os profissionais de saúde, sob pena de não serem aceitas pela autoridade administrativa lançadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para restabelecer o montante glosado à título de despesas médicas/odontológicas/fisioterápicas de R\$ 25.880,00.

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Cássio Gonçalves Lima – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Raimundo Cássio Gonçalves Lima (Presidente), Gabriel Tinoco Palatnic e Wilderson Botto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba (DRJ/CTA), acórdão da 7ª Turma, nº 06.35.630, de 28 de fevereiro de 2012 (e-fls. 163/170), que julgou improcedente a impugnação apresentada contra lançamento suplementar por ausência de comprovação das despesas médicas/odontológicas lançadas na declaração anual de ajuste do indigitado ano-calendário:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2006

DESPESAS MÉDICAS. PROVA DO EFETIVO PAGAMENTO

A dedução de despesas médicas da base de cálculo do imposto de renda requer não apenas a justificação do tratamento, como também a prova do efetivo pagamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimado da decisão em 28/03//2012, por meio de aviso de recebimento (e-fls. 174), o sujeito passivo interpôs recurso voluntário em 24/04/2012, por intermédio de preposto devidamente autorizado nos autos, no qual reiterou as seguintes teses de defesa:

“(i) tece judiciosas considerações acerca do tributo Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, sua matriz constitucional e a respeito do seu lançamento que entende ser por homologação, inclusive citando excertos doutrinários a respeito do assunto, das parcelas dedutíveis quando da sua apuração;

(ii) que a recorrente se utilizou do quanto previsto na legislação para efetuar as suas deduções na declaração anual de ajuste do ano-calendário em epígrafe;

(iii) alfim pede que esse Conselho se digne em receber este Recurso Voluntário, juntamente com os documentos acostados, e, na forma, da fundamentação ulterior, seja determinado o cancelamento do débito tributário veiculado através da intimação nº 167.043/2012.

Sem contrarrazões ou manifestação pela Procuradoria.

É o relatório. Passo a decidir.

Voto

Conselheiro Raimundo Cássio Gonçalves Lima, Relator.

Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de trinta dias, e estão presentes os demais pressupostos de admissibilidade, de tal forma que deve ser conhecido.

Preliminares

Não foram suscitadas no recurso voluntário.

Mérito**Delimitação da Lide**

Cinge-se a questão devolvida ao conhecimento desse órgão julgador de 2ª instância aquela atinente à possibilidade da manutenção da dedutibilidade dos gastos com assistência médica e odontológica que teriam sido prestadas ao recorrente. Afirmou a autoridade lançadora na Notificação de Lançamento (e-fls. 12):

DESCRIBÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Glosa do valor de R\$ *****35.509,26, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução.

Enquadramento Legal:

Art.8.º, inciso II, alínea 'a', e §§ 2.º e 3.º, da Lei n.º 9.250/95; arts. 43 a 48 da Instrução Normativa SRF n.º 15/2001, arts. 73, 80 e 83, inciso II do Decreto n.º 3.000/99 - RIR/99.

COMPLEMENTAÇÃO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS

Conforme Relatório da Malha IRPF/2006 e seus anexos, disponíveis para eventual consulta, o valor foi alterado para R\$ 4.977,96 em razão da glosa dos seguintes pagamentos:

- * Ana Paula G. Fanhani (nutricionista) - R\$ 5.500,00, por falta de previsão legal para dedução;
- * Walter Baptista S. Junior - R\$ 1.548,00 (recibos rasurados), ref. despesas de Melissa F. S. Dias, que não consta na relação de dependentes;
- * Campo Vida Prever - R\$ 968,00, sem previsão legal para dedução (plano de assistência funerária);
- * Unimed Campo Mourão - R\$ 1.613,25, relativo a despesas de Melissa F. S. Dias e Vanessa F. S. Dias, que não constam como dependentes na declaração de ajuste da titular.

Note-se que foram glosadas também as seguintes despesas, por falta de comprovação do efetivo pagamento, conforme solicitado na Intimação n.º 434/2008:

- * Caroline Bitencourt (fonoaudióloga) - R\$ 5.040,00;
 - * Silmara Cristina da Silva (fisioterapeuta) - R\$ 7.240,00;
 - * Camila G. L. Silva (fisioterapeuta) - R\$ 5.000,00;
 - * Saulo A. Souza Junior (dentista) - R\$ 1.600,00;
 - * Michely Meira Virginio (psicóloga) - R\$ 2.000,00; e
 - * Alice Maria de Moraes (psicóloga) - R\$ 5.000,00.
- =====

Despesas Médicas/Odontológicas

Disse, por seu turno, o ilustre julgador *a quo* ao enfrentar a matéria trazida à baila no presente Recurso Voluntário (e-fls. 168/169):

Conforme se apura acima, a impugnação se refere apenas às glosas de parte das despesas médicas, especificamente aquelas que a Fiscalização indicou que foram glosadas por falta de comprovação do seu efetivo pagamento, assim descritas na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal:

Note-se que foram glosadas também as seguintes despesas, por falta de comprovação do efetivo pagamento, conforme solicitado na Intimação n.º 434/2008:

- * *Caroline Bitencourt (fonoaudióloga) R\$ 5.040,00;*

* *Silmara Cristina da Silva (fisioterapeuta) R\$ 7.240,00;*

* *Camila G. L. Silva (fisioterapeuta) R\$ 5.000,00;*

* *Saulo A. Souza Junior (dentista) R\$ 1.600,00;*

* *Michely Meira Virginio (psicóloga) R\$ 2.000,00; e*

* *Alice Maria de Moraes (psicóloga) R\$ 5.000,00.*

E no que diz respeito a estas glosas, apesar de toda a documentação trazida aos autos, continuam elas sem a demonstração do seu efetivo pagamento, de modo que a glosa deve ser mantida integralmente.

De fato, alega a defesa que:

1) As consultas foram realizadas nas clínicas e consultórios mencionados nos recibos e as despesas foram devidamente pagas em espécie recebidas por trabalhos realizados sem vínculo empregatício;

2) Se existe dúvidas sobre a idoneidade dos recibos isto deve ser auferido na declaração de imposto dos emitentes e não contestado na daquela que recebeu os serviços.

Entretanto, o Regulamento do Imposto de Renda RIR, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, prevê em seu artigo 73 que:

Art.73.Todas as deduções estão sujeitas a 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 (DecretoLei n.º 5.844, de 1943, art. 11, §4º).

Isso significa dizer que sempre que as despesas declaradas sejam consideradas de elevado valor (ou exageradas, nas palavras da norma), a Fiscalização poderá exigir sua comprovação e justificação ou até mesmo glosá-las sem prévia intimação do sujeito passivo.

No caso dos autos, analisando os dados da DIRPF 2006 apresentada pela contribuinte (fls. 158), verifica-se que o valor das despesas médicas soma R\$ 40.487,24, frente a um rendimento tributável de R\$ 90.183,59, ou seja, 44,89% dos rendimentos do ano todo.

É certo que este montante de despesas é perfeitamente possível e até justificável face aos tratamentos de saúde de que a declarante e sua mãe necessitaram no ano calendário em referência, e isto os documentos juntados aos autos demonstram com bastante clareza.

Entretanto, o inciso III, do §1º, do art. 80 do mesmo Regulamento determina que a dedução de despesas médicas da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física:

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;

Observe-se que antes de indicar quais dados do prestador de serviços médicos o contribuinte deve indicar para que a despesa seja dedutível, a norma prevê que tais despesas se limitam àquelas especificadas e comprovadas.

E é justamente a falta da comprovação do efetivo desembolso dos valores declarados a título de despesas médicas o motivo para a glosa das despesas ora impugnadas.

Na impugnação a contribuinte alega que referidas despesas foram pagas em espécie e que, se existem dúvidas quanto a idoneidade dos recibos, a Fiscalização deveria verificar a declaração dos prestadores dos serviços e não de quem os recebeu.

Já vimos que o ônus de comprovar a efetividade da despesa médica é de quem pretende dela se valer, ou seja, da contribuinte que pretende deduzir aquelas despesas da base de cálculo do seu IRPF.

Na tentativa de produzir esta prova, a impugnação traz aos autos uma série de documentos que justificam as despesas, afinal há indicações bastante claras de que os tratamentos indicados foram mesmo prescritos para o tratamento da notificada e de sua mãe.

Entretanto, no que diz respeito à comprovação do efetivo pagamento das despesas, os documentos trazidos aos autos não surtem os mesmos efeitos.

Quanto à força probante de documentos particulares, diz o Código de Processo Civil CPC que:

Art. 368. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato.

Isto significa dizer que os recibos e as declarações trazidas aos autos provam que os signatários declararam o que ali consta, mas não prova que tais fatos ocorreram.

E no caso dos autos, o que motivou as glosas foi justamente a falta de comprovação do efetivo pagamento.

E o efetivo pagamento continua sem ter sido demonstrado. Por este motivo, voto pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito tributário remanescente, lembrando que a parcela incontroversa do lançamento já foi apartada destes autos.

Façamos agora, por necessário, com vista a uma melhor exegese, preliminarmente uma breve digressão pelos atos que tratam da matéria em questão constante da presente lide.

Preliminarmente, a dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual tem como supedâneo legal os seguintes dispositivos do art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, a seguir descritos:

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;

(...)

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

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 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;

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

Trata pormenorizadamente da matéria o art. 80 do Decreto nº 3.000/1999, (RIR),
in verbis:

DEDUÇÃO NA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

Seção I

Despesas Médicas

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"](#)).

§ 1º O 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;

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§ 2º Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.

§ 3º Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.

§ 4º As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.

§ 5º As despesas médicas dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos ([Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º](#)).

Ainda de acordo com o art. 835 do Decreto 3.000/1999 (RIR), ali se encontra devidamente plasmado que todas as deduções declaradas pelos contribuintes estão sujeitas à sua devida comprovação, a juízo da autoridade lançadora, na forma preconizada no seu art. 73, como se transcreve:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

Quando não devidamente comprovadas quando solicitadas pelo órgão fiscalizador, cabe à autoridade lançadora efetuar o lançamento de ofício com base nas infrações apuradas, de acordo com o art. 841 do RIR dantes citado, *in verbis*:

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo.

(...)

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

Deveras, em atendimento ao princípio da capacidade contributiva que se encontra devidamente insculpido no art. 145, § 1º da CR/88, a legislação ordinária que cuida do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas preconiza que na declaração de ajuste anual, para fins de apuração da base de cálculo do imposto, que poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, dentro do 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, quando destinados tais serviços ao contribuinte e aos seus dependentes.

Contudo, segundo dicção constante do art. 8º, § 2º, III, da Lei nº 9.250/95, as deduções ficam condicionadas a que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com a indicação do nome, endereço e CPF ou CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de

documentação, ser feita a respectiva comprovação mediante a apresentação de cheque nominativo com o qual foi efetuado o pagamento.

Destarte, verifica-se que a dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte fica sim condicionada ao preenchimento dos requisitos legais especificados. De se observar que a dedução exige a efetiva prestação do serviço, tendo como beneficiário o declarante ou seus dependentes, bem como que o pagamento tenha se realizado pelo próprio contribuinte. Em existindo fundadas dúvidas em um desses requisitos, é direito/dever (art. 142, parágrafo único, do CTN) da fiscalização exigir provas adicionais da efetividade do serviço, do beneficiário deste e do pagamento efetuado, sendo dever do contribuinte apresentar, quando solicitado, comprovação ou justificação idônea, sob pena de ter suas deduções não admitidas pela autoridade fiscal.

A lei poderá determinar a quem caiba o ônus de provar determinado fato. É justamente o que acontece com os casos das deduções permitidas pela legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5,844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a vir a comprová-las ou a justifica-las, deslocando para ele o ônus da prova.

Importa destacar que não é a autoridade fiscal quem necessita provar a efetividade da realização das despesas médicas e odontológicas existiram ou não, mas sim o sujeito passivo, haja vista que a dedução na declaração de ajuste, com a consequente redução na base de cálculo do imposto devido, estará gerando um benefício em prol do mesmo, e ele mesmo contribuinte fazê-lo mediante documentação hábil e idônea.

Na relação jurídica processual tributária compete ao sujeito passivo fornecer, sempre quando devidamente solicitados, todos os elementos que possam vir a elidir a imputação de eventual irregularidade, e se a comprovação é possível e ele não a faz porque não pode ou não quer fazê-la deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das respectivas deduções, por falta de comprovação e justificação, tendo em vista a máxima jurídica de que “o direito não socorre a quem dorme”.

A despeito do quanto exposto, entendo que o acórdão que ora está sendo arrostado merece vir a ser reparado com vistas ao restabelecimento do montante que foi glosado com os gastos que teriam sido efetuados com os seguintes profissionais odontólogos e médicos a seguir elencados, em face das suas respectivas declarações emitidas: (i) Silmara Cristina da Costa – R\$ 7.240,00 (e-fls. 35); (ii) Caroline Bitencourt – R\$ 5.040,00 (e-fls. 19); (iii) Camila G. L. Silva – R\$ 5.000,00 (e-fls. 76); (iv) Saulo A. Souza Junior – R\$ 1.600,00 (e-fls. 114); (v) Michely Meira Virginia – R\$ 2.000,00 (e-fls. 119); (vi) Alice Maria de Moraes – R\$ 5.000,00 (e-fls. 125), totalizando R\$ 25.880,00.

Conclusão

Diante do exposto, voto por CONHECER do presente recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para restabelecer o montante glosado a título de despesas médicas/odontológicas/fisioterápicas de R\$ 25.880,00.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Cássio Gonçalves Lima