



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.728139/2012-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-004.209 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 28 de abril de 2021
Recorrente RONALDO JOSE FREITAS DE LIMA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2010

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO.

As deduções de despesas médicas da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. Quando regularmente intimado, deve o sujeito passivo demonstrar o seu efetivo pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator

Participaram das sessões virtuais, não presenciais, os conselheiros Honório Albuquerque de Brito (Presidente), André Luís Ulrich Pinto e Marcelo Rocha Paura.

Relatório

Do Lançamento

Trata o presente de Notificação de Lançamento (e-fls. 12/16), lavrada em 04/06/2012, em desfavor do recorrente acima citado, no qual a autoridade fiscal, durante procedimento de revisão de sua Declaração de Ajuste Anual – DAA, relativa ao exercício de 2010, formalizou o lançamento suplementar de ofício contendo a infração de ***dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 24.000,00.***

Da Impugnação

O interessado apresentou a impugnação (e-fls. 2/10), alegando, em síntese, os seguintes argumentos, extraídos do relatório do julgamento anterior:

O (A) contribuinte, cientificado(a) apresentou defesa (fls. 02/10) tempestiva, alegando em breve síntese que:

- anexa os recibos médicos e declaração emitida pela profissional Karina Lima Fernandes para comprovar as despesas médicas, sendo que a declaração emitida consta o endereço da profissional;

- anexas os recibos e declaração emitida pela profissional Sirley da Silva Lima para comprovar as despesas médicas, sendo que a declaração emitida consta o endereço da profissional;

- anexa os recibos médicos, bem como declarações emitidas pelos profissionais Álvaro Monteiro Castelo Branco e André Bruno Duarte para comprovar as despesas médicas;

- que os recibos médicos, juntamente, com as declarações emitidas são suficientes para comprovar as despesas médicas, conforme estabelecido pela legislação tributária;

- não podem ser desconsiderados os recibos médicos sem qualquer suporte fático de sua idoneidade, sendo tais documentos válidos por nosso sistema jurídico;

- os recibos médicos não podem ser desconsiderados por meras presunções ou suposições da Receita Federal;

- ademais se registra- a impossibilidade de comprovação do efetivo pagamento feito em dinheiro;

- colaciona decisões administrativas para embasar suas alegações.

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão n.º 03-62.245 (e-fls. 54/59), os membros da 7ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF), por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação e, do voto do relator *a quo*, podemos destacar o seguinte:

Trata-se de lançamento referente à(s) infração(ões) de dedução indevida de despesa médica.

Em relação à dedução de despesas médicas, a Lei 9.250, de 1995, em seu artigo 8º, inciso II, estabelece que na declaração de ajuste anual poderá ser deduzida a soma:

...

Por outro lado, o artigo 73 e § 1º do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, estabelece que, *verbis*:

...

Como se depreende da legislação transcrita acima, a dedução das despesas médicas na Declaração de Imposto de Renda está sujeita à comprovação a critério da Autoridade Lançadora. O primeiro item a ser comprovado pelo contribuinte, segundo expressa disposição legal (*pagamentos efetuados*), é exatamente o pagamento das despesas médicas.

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. No entanto, 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.

O sujeito passivo em sua impugnação anexa recibos médicos e/ou declarações para comprovar o efetivo pagamento.

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para a impugnante a obrigação de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, sofre as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Por outro lado, é equivocado entender-se que o inciso III 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. Entretanto, 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, consoante o inciso II do mesmo art. 8º da Lei 9.250, de 1995. Documentos, de natureza particular, por si sós, podem não ser suficientes para a comprovação do efetivo pagamento.

No presente caso, a Autoridade solicitou também ao contribuinte a comprovação do efetivo pagamento, que corresponde ao primeiro requisito legal para a aceitação de uma dedução de despesa médica.

Fundamentado o lançamento na falta de comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas deduzidas na declaração, para ter direito às respectivas deduções, não basta à contribuinte apresentar simples recibos e/ou declarações dos profissionais, cabendo sim, quando questionado pela autoridade administrativa, comprovar, de forma objetiva, a vinculação da prestação do serviço médico com o pagamento (desembolso) efetivamente realizado.

Cabe, portanto, ao beneficiário dos recibos provar que realmente efetuou os pagamentos nos valores constantes nos comprovantes, bem assim a época em que os

serviços foram prestados, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

Neste sentido, há diversos acórdãos do então Conselho de Contribuintes. Vejam-se:

...

É oportuno citar ainda as disposições do art. 333 do Código de Processo Civil, nos seguintes termos:

...

Na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam elidir a imputação da irregularidade e, se a comprovação é possível e ele não a faz, porque não pode ou não quer, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação.

No caso, a contribuinte poderia ter feito a comprovação do pagamento das despesas mediante apresentação de documentos tais como cheques, **saques, transferências e/ou extratos bancários, etc, que fossem capazes de vincular os recibos apresentados aos dispêndios efetuados com os respectivos pagamentos pelos serviços prestados, mas não o fez.**

...

Do Recurso Voluntário

Inconformado com o resultado do julgamento de 1ª instância e amparado pelo contido no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, o interessado interpôs o **recurso tempestivo** (e-fls. 66/72), em resumo, frisando que além dos recibos foram apresentadas declarações ratificando os serviços prestados.

Assevera que, que toda a documentação possível foi entregue para a comprovação das despesas médicas e se a autoridade fiscal não se convenceu da legitimidade das despesas informadas, caberia a ela cruzar as informações entre a fonte pagadora e a receptora das quantias em apreço.

Aduz que, em detrimento do princípio da verdade material, o Fisco presume a inidoneidade dos recibos ofertados, sendo tal conduta arbitrária e imoral.

Repisa que todos os requisitos exigidos pela lei estão cumpridos com os recibos apresentados.

Apresenta jurisprudência favorável ao seu entendimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

Da Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo à sua análise.

Da Matéria em julgamento

A matéria constante na presente autuação e objeto do Recurso Voluntário é a ***dedução indevida de despesas médicas no valor total de R\$ 24.000,00.***

Do Mérito

Da Glosa sobre Deduções com Despesas Médicas

De início, convém reproduzir trecho constante na continuação da descrição dos fatos e enquadramento legal (e-fls. 14) de lavra da autoridade lançadora:

...

Com o objetivo de comprovar a efetiva transferência de recursos referentes aos recibos acima citados, foi solicitada a apresentação de documentação comprobatória do efetivo pagamento (ex: cópia microfilmada do cheque, comprovante de depósito bancário e etc.).

...

O contribuinte apresentou declarações emitidas pelos aludidos prestadores de serviços. O contribuinte apresentou declarações emitidas pelos quatro profissionais informando que receberam os valores em dinheiro/espécie, bem como apresentou novamente os recibos. *A documentação apresentada não comprovou a transferência dos recursos.*

...

O julgamento anterior pronunciou-se a respeito, (e-fls. 57/58), da seguinte forma:

No presente caso, a Autoridade *solicitou também ao contribuinte a comprovação do efetivo pagamento*, que corresponde ao primeiro requisito legal para a aceitação de uma dedução de despesa médica.

Fundamentado o lançamento na falta de comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas deduzidas na declaração, para ter direito às respectivas deduções, não basta à contribuinte apresentar simples recibos e/ou declarações dos profissionais, cabendo sim, quando questionado pela autoridade administrativa, comprovar, de forma objetiva, a vinculação da prestação do serviço médico com o pagamento (desembolso) efetivamente realizado.

Cabe, portanto, ao beneficiário dos recibos provar que realmente efetuou os pagamentos nos valores constantes nos comprovantes, bem assim a época em que os serviços foram prestados, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

...

No caso, a contribuinte poderia ter feito a comprovação do pagamento das despesas mediante apresentação de documentos tais como cheques, saques, transferências e/ou extratos bancários, etc, que fossem capazes de vincular os recibos apresentados aos dispêndios efetuados com os respectivos pagamentos pelos serviços prestados, mas não o fez.

...

Bem, o ponto de discordância desta lide resume-se, pode-se assim dizer, quanto à suficiência dos recibos apresentados pelo contribuinte para comprovação das despesas efetuadas com profissionais da área médica/odontológica visando a dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física, após regularmente intimado pela autoridade lançadora a comprovar o efetivo pagamento delas.

Antes de iniciarmos a análise deste caso concreto, recomendável a transcrição da base legal para dedução de despesas dessa natureza que está na alínea "a" do inciso II do artigo 8º da Lei 9.250/95, regulamentada no artigo 80 do RIR/99:

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;*

(...) (grifou-se)

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:

Art. 73. Todas as deduções *estão sujeitas a 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). (grifou-se)

Veja que a legislação estabeleceu a hipótese de a autoridade lançadora requerer documentos adicionais para a comprovação da efetiva realização dessas despesas, se assim

entender necessário. Numa correta interpretação dos dispositivos legais, pode-se inferir a necessidade da especificação e comprovação não só dos serviços prestados, bem como do seu efetivo pagamento.

A apresentação de recibos como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1º, III, do RIR/1999, ***pode ser considerada suficiente, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame.***

Havendo qualquer dúvida quanto às deduções declaradas pelo contribuinte, a autoridade lançadora, tem não só o direito mas também o dever de exigir provas adicionais da efetividade da prestação dos serviços.

No que concerne ao ônus da prova, é regra geral no direito que cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. A legislação tributária estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

Nesse sentido destaque-se os ensinamentos do mestre Antônio da Silva Cabral, em Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, p. 298 (documento assinado digitalmente)

Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se frequentemente: “a quem alega alguma coisa, compete prova-la”. [...] Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, ***enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.***(g.n.)

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para este a obrigação de comprovar e justificar as deduções e, não o fazendo, sofre as consequências legais, ou seja, o não cabimento dessas deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Por conseguinte, o ônus da prova das deduções é do contribuinte, pois foram por ele pleiteadas.

Se a prova da dedução incumbe a quem interessa e este não a faz na forma legal exigida, se sujeita a sua desconsideração. Foi exatamente isto que ocorreu nos autos.

Cabe esclarecer que os recibos, porquanto manifestações unilaterais, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos, como pretende o recorrente.

Os recibos e as declarações de pagamento contêm uma declaração de fato, o que faz com que ***tenham aptidão para provar a declaração, mas não o fato declarado***, conforme dicção do parágrafo único do art. 408 do CPC:

“Art. 408. 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.”

Esse dispositivo legal também esclarece que os recibos e as declarações de pagamento presumem-se verdadeiros somente em relação àqueles que participaram do ato.

O vigente Código Civil (CC - Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002) também disciplina o limite da presunção de veracidade dos documentos particulares e seus efeitos sobre terceiros:

“Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, *as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.*

(...)

Art. 221. *O instrumento particular*, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; *mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.* (grifos nossos)

Em síntese, como não há presunção de veracidade do recibo, perante o Fisco, a este documento atribui-se ordinário valor probatório.

Desta forma, 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.

No presente caso não se afigura irregular, nem desarrazoada, a exigência, por parte da autoridade lançadora, da comprovação de pagamento das despesas médicas/odontológicas e, dependendo da situação fática, demonstra-se necessária e imprescindível.

Repisamos que *a motivação para as glosas com deduções nesta lide foi a falta de comprovação do efetivo pagamento de despesas realizadas com saúde*, conforme fundamentado pela autoridade lançadora (e-fls. 14).

Com sua peça impugnatória o recorrente somente apresentou *declarações e recibos* (e-fls. 17/33), no intuito de comprovar a regularidade de seus dispêndios médicos/odontológicos.

Como visto, toda a documentação apresentada pelo interessado já foi objeto de avaliação do julgamento anterior.

Da reanálise desta documentação, entendo que as mesmas, por si só, neste caso particular, ***não são suficientes para comprovar a efetividade da prestação de serviços médicos e odontológicos.***

Com efeito, o interessado ***deveria apresentar outros elementos a fim de comprovar a efetividade daquelas prestações de serviços*** que pudessem dar convicção a este julgador de sua efetiva realização, apenas para exemplificar (cheques, extratos bancários, comprovantes de transferência bancários, exames laboratoriais ou de imagens realizados, receituários, prontuários e/ou fichas de acompanhamento odontológico, entre outros possíveis).

Esclarecemos que outras decisões administrativas deste Conselho ou do Poder Judiciário, por mais valiosas que possam ser para o balizamento da jurisprudência administrativa, não tem o condão de vincular o entendimento desse julgador, conforme previsto no artigo 29 do Decreto 70.235/72:

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

Ademais, o entendimento predominante contemporâneo neste Conselho é o esposado por este relator, abaixo alguns exemplos de julgados recentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, entre tantos outros disponíveis:

Acórdão n.º 9202-007-889, da 2ª Turma, em 23/05/2019

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF
Exercício: 2006 IRPF. DEDUÇÕES. COMPROVAÇÃO.

As deduções de despesas da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

Acórdãos n.º 9202-007-803 e 9202-008.010, da 2ª Turma, em 24/04/2019 e 19/06/2019

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF Ano-
calendário: 2002 e 2003

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.

Conclusão

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, especialmente o contido na descrição dos fatos e enquadramento legal do lançamento tributário, considero que o recorrente ***não logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços médicos/odontológicos*** e, assim, ***voto pela manutenção integral das glosas sobre as respectivas deduções***, alinhando-me à conclusão da decisão de piso.

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário e, no mérito, **NEGO
PROVIMENTO**.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura