



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10665.000435/2007-79
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-003.836 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 22 de outubro de 2020
Recorrente MARCO LUCIO DA SILVA FERREIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2004

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. 6/9), lavrada em 18/06/2007, 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 2004, formalizou o lançamento suplementar de ofício contendo a infração de **dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 24.280,00.**

Da Impugnação

O interessado apresentou a impugnação (e-fls. 2/3), alegando, em síntese, os seguintes argumentos, extraídos do relatório do julgamento anterior:

Cientificado da exigência em 27/06/2007, documento de postagem à Il. 26, o sujeito passivo apresentou defesa, fls. 1/2, onde alega, em síntese, que:

Afirma que compareceu na Repartição Fazendária apresentando e prestando os esclarecimentos que foram necessários para justificar os valores informados em sua DIRPF, exercício 2004.

Enumera as despesas declaradas no valor total de R\$ 24.280,00, e diz justificar a despesa de R\$ 6.000,00 declarada como paga ao profissional Emílio Prado da Fonseca com cópias de recibo, declaração e prontuários odontológicos.

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão nº 02-29.231 (e-fls. 31/34), os membros da 8ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG), por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, mantendo no crédito tributário a infração sobre despesas médicas e, do voto da relatora a quo, podemos destacar o seguinte:

Às fls. 8/21 o contribuinte junta aos autos prontuários odontológicos e recibos de pagamentos emitidos pelo profissional Emílio Prado da Fonseca. À fl. 22 junta declaração do mesmo profissional que contém a informação de que o pagamento foi realizado parceladamente e em espécie durante o ano de 2003. Para os demais profissionais para os quais o contribuinte declarou ter efetuado pagamentos, não foram apresentados documentos.

Relativamente às despesas médicas, a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, artigo 8º, inciso II, alínea 'a', estabelece que na declaração de ajuste anual, para apuração da base de cálculo do imposto, poderão ser deduzidos 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, **restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativos ao seu tratamento e ao de seus dependentes.**

De acordo com o §2º do citado dispositivo, a dedução fica condicionada ainda a que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e CPF ou CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento, não se aplicando às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro.

Da análise da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, artigo 8º, §2º, verifica-se que, para que o documento de despesas médicas seja considerado eficaz como prova da dedução, deve necessariamente conter as características a seguir: a) servir como quitação da obrigação por meio de pagamento realizado pelo contribuinte (incisos I e III), o que, por evidente, enseja a especificação do valor pago e do pagante; b) identificar o contribuinte e os seus dependentes como beneficiários do tratamento (inciso II); c) identificar a natureza do serviço prestado, e a quantidade, se

for o caso, o que não é suprido por expressões genéricas (inciso III); d) identificar o nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ do prestador do serviço (inciso 111).

O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, dispõe no artigo 73, § 1º que:

...

Ante a legislação que rege a matéria, vê-se que, em princípio, admite-se como prova de pagamentos tão somente os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Existindo, porém, dúvida quanto à efetividade de gastos médicos declarados, a legislação permite que a autoridade tributária não acate recibos como provas suficientes para evidenciar as efetivas realizações de tais gastos, podendo, a seu juízo, visando formar sua convicção, solicitar elementos adicionais que demonstrem a veracidade do pleito declarado.

Nesse caso, podem ser solicitadas provas que evidenciam a efetiva realização dos pagamentos correspondentes. A comprovação da efetividade dos pagamentos pode ser feita por meio de cópias de cheques fornecidas pela instituição bancária, comprovantes de depósitos na conta do prestador dos serviços, comprovantes de transferências eletrônicas de fundos, transferências interbancárias, comprovantes de transmissão de ordens de pagamentos, e, no caso de pagamentos efetuados em dinheiro, extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e valores coincidentes ou aproximados em relação aos pagamentos em questão ou por outros documentos que o contribuinte julgar convenientes, desde que surtam os devidos efeitos legais.

De se notar que a lei pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O artigo 11, § 3º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, portanto, ao estabelecer expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprovar ou justificar as deduções pleiteadas, a juízo da autoridade lançadora, deslocou para ele o ônus probatório.

Saliente-se que cabe ao Fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito, na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 11, §4º, do já citado Decreto-Lei nº 5.844, de 1943.

A inversão legal -do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para este o ônus de comprovação e justificação das deduções e,- não o fazendo-, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções. Também importa ressaltar que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado.

A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte, portanto, está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados. Registre-se que em defesa do interesse público, é entendimento desta Turma de Julgamento que, para gozar as deduções com despesas médicas, não basta ao contribuinte a disponibilidade de recibos ou declarações, cabendo a este, se questionado pela autoridade administrativa, comprovar de, forma objetiva a efetividade da prestação dos serviços e do pagamento realizado.

No caso em análise, foi dada ao contribuinte oportunidade para comprovar o pagamento realizado, o que não restou demonstrado. A documentação apresentada não

é robusta o bastante para infirmar a autuação, pois não comprova, de forma inequívoca, a materialidade do pagamento vinculado à efetiva prestação dos serviços correspondentes.

O impugnante, apesar de ter apresentado cópia dos recibos relacionados a parte dos valores de Despesas Médicas glosadas, não comprovou que, de fato, suportou economicamente as despesas médicas informadas na Declaração de Ajuste relativa ao exercício de 2004.

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. 42/49), arguindo contra a manutenção da glosa sobre suas despesas médicas.

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

Inicialmente registramos que, pela observação da decisão de piso (e-fls. 44) e dos documentos juntados nos autos, o interessado ***não apresentou documentos comprobatórios sobre parcela das deduções com despesas médicas, no valor total de R\$ 18.280,00***, conforme registro constante no voto da decisão anterior, abaixo transcrito:

Para os demais profissionais de saúde para os quais o contribuinte declarou ter efetuado pagamentos, *não foram apresentados documentos*.

Vê-se que o contribuinte, em sede impugnatória, não cumpriu com o requisito disposto no inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

...

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e ***provas que possuir***; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

...

Ressaltamos que, com o seu recurso voluntário, ***não foi juntado nenhum documento probatório adicional*** aos já existentes nos autos.

Por todo o exposto, a matéria constante na presente autuação devolvida a este Conselho para reanálise por meio de Recurso Voluntário é a ***dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 6.000,00.***

Do Mérito

Da Glosa sobre Deduções com Despesas Médicas

Em apertadíssima síntese, o recorrente afirma que os recibos constantes dos autos atendem legislação e se prestam a provar as despesas, vez que assinados por profissionais credenciados.

Que o fato de existirem recibos que recaíram em domingos não altera o seu direito, vez que não se pode prever o momento em que necessitará de atendimento médico ou de dentista.

Finaliza afirmando que atendeu os requisitos necessários à comprovação das deduções, devendo as mesmas serem capazes de extinguir a cobrança do imposto suplementar ora cobrado.

Em suma, estão acima transcritas, as principais linhas argumentativas de defesa do recorrente.

De início, convém reproduzir trecho constante da descrição dos fatos e enquadramento legal e seu complemento (e-fls. 7):

Glosa do valor de R\$ *****24.280,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução.

...intimado a comprovar o efetivo pagamento destas despesas, por meio do Termo de Intimação Fiscal datado de 26/03/2007, ele não se manifestou.

No julgado anterior (e-fls. 34), a i. Relatora motivou a manutenção das glosas da seguinte forma:

para gozar as deduções com despesas médicas, não basta ao contribuinte a disponibilidade de recibos ou declarações, cabendo a este, se questionado pela autoridade administrativa, comprovar de, forma objetiva a efetividade da prestação dos serviços e do pagamento realizado.

...

...apesar de ter apresentado cópia dos recibos relacionados a parte dos valores de Despesas Médicas glosadas, não comprovou que, de fato, suportou economicamente as despesas médicas informadas na Declaração de Ajuste relativa ao exercício de 2004.

Bem, o ponto de discordância resume-se, pode-se assim dizer, quanto à suficiência de recibos e declarações, apresentados pelo contribuinte, para comprovar eficazmente, após regularmente intimado, as despesas com profissionais da área médica/odontológica para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física.

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 destaca-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, e foi o 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.

O recorrente apresentou **recibos, declarações e prontuários odontológicos** (e-fls. 10/25) no intuito de comprovar a regularidade da prestação dos serviços médicos/odontológicos.

Da análise de toda a documentação acostada, entendo que somente os recibos e as declarações apresentados, por si só, neste caso particular, **não são suficientes para comprovar a efetividade da prestação de serviços.**

Ressalto que o interessado, **com exceção de prontuários, não apresentou ou especificou qualquer outro elemento, diretamente vinculado àqueles profissionais** que pudessem dar convicção a este julgador da efetiva prestação dos serviços por eles prestados, como por exemplo cópias de cheques, extratos bancários, exames laboratoriais ou de imagens realizados, entre outros possíveis.

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, especialmente o contido no complemento da descrição dos fatos e enquadramento legal, considero que o recorrente **não logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços médicos/odontológicos** e, assim, **voto pela manutenção 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

