



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10725.003206/2008-35
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-004.091 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2021
Recorrente ANELISA GOULART MARINS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO PARCIAL 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 dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para restabelecer as deduções com despesas médicas, no valor de R\$ 1.600,00.

(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. 5/9), lavrada em 04/08/2008, em desfavor da recorrente acima citada, no qual a autoridade fiscal, durante procedimento de revisão de sua Declaração de Ajuste Anual – DAA, relativa ao exercício de 2007, formalizou o lançamento suplementar de ofício contendo as infrações de **dedução indevida**

de despesas médicas, no valor de R\$ 16.601,25 e dedução indevida de previdência privada e Fapi, no valor de R\$ 663,36.

Da Impugnação

A interessada apresentou a impugnação (e-fls. 3), alegando, em síntese, os seguintes argumentos:

Inconformado, o interessado apresentou impugnação em 18/12/2008, alegando não ter tomado ciência da intimação inicial para apresentação de documentos, anexando-os agora a fim de comprovar as despesas declaradas.

Da Diligência

Pelo Despacho nº 122, de 03/11/2010, (e-fls. 46/47) o i. Relator da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora – DRJ/JFA, retornou os autos à Unidade Preparadora para que intimasse o contribuinte a apresentar comprovantes do efetivo pagamento daqueles dispêndios, em virtude de os documentos apresentados com a peça impugnatória não terem sido analisados pela autoridade lançadora, durante a fase preparatória do lançamento, nos seguintes termos:

E a apresentação dos documentos em questão, de forma superveniente à ação fiscal, transferiu a este relator, na presente fase de julgamento da lide em primeira instância, o exame dos elementos acima citados, com a consequente formação da convicção de sua pertinência.

Neste sentido, os documentos apresentados para comprovação dos pagamentos de despesas médica relativas a Fabiane de Souza Rocha, no valor de R\$ 5.000,00, Ana Maria de S M Carvalho, no valor de R\$ 6.420,00 e Eleonora Seixas Pires Blochtein, no valor de R\$ 3.200,00 não foram suficientes para constituir juízo incontestado sobre a efetividade do direito alegado.

...

Dessa forma, conclui-se pela necessidade da comprovação com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, da efetividade dos pagamentos dados por realizados, juntando para tal, cópias de cheques, extratos bancários, comprovantes de transferências entre contas ou qualquer outro documento que possa comprovar de maneira inequívoca a efetiva transferência dos recursos do patrimônio da contribuinte para o patrimônio dos beneficiários dos pagamentos. E, ainda, é necessária também a comprovação da efetividade dos serviços prestados para a interessada, por meio de declarações, exames, laudos, radiografias, receitas, etc.

Em 04/07/2011, o processo administrativo foi retornado à DRJ/JFA com a resposta ao Termo de Diligência Fiscal (e-fls. 48/52) no qual a contribuinte informa (e-fls. 53/55), em síntese, que: os pagamentos das despesas médicas foram feitas em dinheiro e que foram apresentados os documentos exigidos pela lei, quais sejam, os recibos de pagamentos.

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão nº 09-36.583 (e-fls. 72/77), os membros da 6ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG), por

unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, e, do voto do relator *a quo*, podemos destacar o seguinte:

Despesas médicas.

Sobre a glosa das despesas médicas, necessário se faz transcrever a legislação que trata do assunto, na espécie, o art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) vigente, cuja matriz legal é o art. 8º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que dispõe:

...

Conforme se depreende do dispositivo legal transcrito, cabe ao beneficiário das deduções apresentar documentos de que realmente efetuou o pagamento no valor pleiteado como despesa, bem assim provar a época em que o gasto ocorreu, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

Em princípio, admite-se como prova de pagamento os recibos fornecidos por profissionais competentes, legalmente habilitados, desde que neles constem os requisitos estabelecidos pelo no art. 80, § 1º, incisos II e III, do RIR/1999, anteriormente transcrito.

A dedução relativa à Unimed Campos, constante do demonstrativo no valor de **R\$ 1.981,25**, deve ser restabelecida, pois atende à legislação que trata do assunto.

Quanto às demais despesas, o RIR/99, em seu art. 73, § 1º, estabelece:

...

Assim, existindo dúvida quanto à efetividade dos gastos declarados, especialmente quando há irregularidades nos documentos comprobatórios oferecidos ou se suspeita serem exagerados, a legislação tributária permite que a autoridade tributária não acate simples 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 de modo absoluto a veracidade do pleito declarado.

Tendo sido apresentados nesta fase de julgamento, os recibos relativos às profissionais Fabiane de Souza Rocha, psicóloga, no valor de R\$ 5.000,00, Ana Maria de S M Carvalho, fisioterapeuta, no valor de R\$ 6.420,00 e Eleonora Seixas Pires Blochtein, psicóloga, no valor de R\$ 3.200,00, não foram suficientes para formação da convicção do julgador sobre a regularidade da dedução pleiteada, pelo que retornaram os autos em diligência fiscal, à vista do fato de serem os valores das despesas médicas informadas exageradas em relação aos rendimentos declarados, levando-se em conta ainda o disposto no art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, o qual determina que “*Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente a sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias*”.

E os documentos que poderiam fazer prova seriam, por exemplo, extratos bancários contendo ordens de pagamento, cheques ou saques coincidentes em datas e valores, ou pelo menos próximos, com os dados constantes dos recibos, ou mesmo exames e radiografias, cabendo salientar que, ao se fazer pagamentos de despesas onde se pleiteará, *a posteriori*, a dedução para fins de cálculo do imposto de renda a

pagar ou a restituir, o contribuinte tem que se cercar de precauções para a eventualidade de comprovação.

Sobre a matéria destaque-se a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no acórdão cuja ementa abaixo se transcreve:

...

A resposta do contribuinte à diligência efetuada, no tocante aos elementos adicionais para comprovação das despesas médicas, continuou não sendo suficiente para a formação da convicção deste julgador sobre a regularidade das deduções pleiteadas, sendo composta de simples reapresentação dos recibos já anexados à impugnação, sua declaração de que os pagamentos foram efetuados em espécie e os serviços necessários, e declaração unilateral das profissionais confirmando os atendimentos, devendo assim ser mantida a glosa de **R\$ 14.620,00**.

Aliás, sobre recibos e declarações, é oportuno esclarecer que, na verdade, trata-se de documentos particulares, e, como tais, mesmo que tragam as informações elencadas na lei tributária, no contorno jurídico, dão notícias apenas dos fatos e da forma como esses possivelmente teriam ocorrido, devendo o interessado, quando exigido, demonstrar por meio de outros documentos a veracidade de suas ocorrências artigo 368 do CPC, *in verbis*:

...

E mais, além do disposto no art. 368 do CPC, supra transcrito, cabe mencionar, ainda, sobre declarações prestadas em documentos particulares, as seguintes citações: *as declarações presumem-se verdadeiras apenas em relação ao signatário* (Código Civil, art. 219); *quando enunciam o recebimento de um crédito fazem prova apenas contra quem os escreveu* (CPC, art. 376); e *vale somente entre as partes nele consignadas, não em relação a terceiros, estranhos ao ato* (Código Civil, art. 221), no caso a Receita Federal.

A seguir, o demonstrativo do crédito tributário após o julgamento:

...

Do exposto, encaminho o voto no sentido de considerar a IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE, resultando, por consequência, na exoneração parcial do crédito tributário constituído.

Do Recurso Voluntário

Inconformada com o resultado do julgamento de 1ª instância e amparado pelo contido no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, a interessada interpôs o **recurso tempestivo** (e-fls. 82/86 e 91/92), inicialmente, argumenta acerca da suficiência dos recibos apresentados para comprovar suas despesas médicas e, posteriormente, apresenta extratos bancários a fim de reforçar a comprovação das despesas.

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 devolvida a este Conselho para reanálise por meio de Recurso Voluntário é a ***dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 14.620,00.***

Do Mérito

Da Glosa sobre Deduções com Despesas Médicas

Inicialmente, esclarecemos que a interessada protocolou seu recurso voluntário, em 30/09/2011, e, naquele momento, não adicionou documentos probatórios. Contudo, em 29/01/2020, complementou sua petição recursal, colacionando extratos bancários.

No recurso original, a recorrente, em síntese, argumenta que as despesas médicas foram efetivamente pagas em espécie e que a documentação anteriormente encaminhada cumprem integralmente a exigência legal.

Assevera que em nenhum momento foi demonstrada a incompatibilidade entre os rendimentos tributáveis e o montante das despesas efetuadas, documentadas e declaradas. Além disso, entende que não está obrigada por lei a produzir prova negativa ou comprovação de movimentação financeira.

Aduz que, de forma imotivada, foram desconsiderados os documentos comprobatórios da prestação dos serviços e passou-se a exigir documentos de movimentação bancária, que não pode prosperar, já que trata-se de prova subsidiária.

Cita jurisprudência favorável a seu entendimento.

No complemento apresentado em 2020, a interessada informa que com o propósito de reforçar a idoneidade dos pagamentos feitos à psicóloga Eleonora, requer a juntada de seus extratos bancários.

Quanto a este ponto, ***voto pelo acatamento do solicitado no complemento do recurso*** devendo ser avaliados os extratos acostados pela contribuinte a fim de comprovar seus dispêndios médicos.

De início, convém reproduzir trecho constante da descrição dos fatos e enquadramento legal e seu complemento (e-fls. 6):

Regularmente intimado, o contribuinte não atendeu à Intimação até a presente data.

Em decorrência do não atendimento à Intimação, foi glosado o valor de R\$ *****16.601,25, deduzido indevidamente a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação.

Como em sua impugnação o sujeito passivo somente apresentou recibos e declarações (e-fls. 17/33) para a comprovação de suas despesas médicas e, considerando, ainda, que tais documentos não foram apreciados pela autoridade lançadora, por ocasião do lançamento, o i. Relator *a quo*, propôs diligência (e-fls. 46/47) para oportunizar à interessada a apresentação de outros elementos de prova a fim de que ficasse demonstrado, de maneira incontestada, a efetividade daqueles dispêndios.

A diligência foi respondida nos termos da manifestação (e-fls. 53/55), culminando no reconhecimento apenas parcial daquelas despesas médicas, sendo a Decisão anterior fundamentada nos seguintes termos (e-fls. 76):

A resposta do contribuinte à diligência efetuada, no tocante aos elementos adicionais para comprovação das despesas médicas, continuou não sendo suficiente para a formação da convicção deste julgador sobre a regularidade das deduções pleiteadas, sendo composta de simples reapresentação dos recibos já anexados à impugnação, sua declaração de que os pagamentos foram efetuados em espécie e os serviços necessários, e declaração unilateral das profissionais confirmando os atendimentos, devendo assim ser mantida a glosa de **R\$ 14.620,00**.

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 fiscal 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 fiscal, 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, 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.

Na impugnação a interessada apresentou recibos e declarações (e-fls. 17/33), reapresentando-os na sua resposta a diligência (e-fls. 58/69).

Em complemento ao seu recurso voluntário, juntou extratos do ano-base 2006 (e-fls. 93/101) e elaborou planilha (e-fls. 91) correlacionando cheques compensados com alguns recibos emitidos pela psicóloga Eleonora S. Paes Blochtein.

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

Ressalto que a interessada ***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, prontuários e/ou fichas de acompanhamento médico, entre outros possíveis.

Esclarecemos, ainda, que, excetuando as situações previstas no artigo 62, da Portaria MF nº 343/205 (RICARF), súmulas ou decisões judiciais por mais valiosas que possam ser para o conhecimento e balizamento da jurisprudência, 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.

Entretanto, em relação aos extratos apresentados com os quais a interessada buscou correlacionar cheques compensados com recibos de mesmo valor, ***considero que a mesma logrou êxito nesta comprovação parcial***, apesar da relativa distância entre a data de emissão dos recibos e a da efetiva compensação bancária dos valores.

Assim, ***voto pelo restabelecimento parcial das deduções com despesas médicas, no valor de R\$ 1.600,00.***

Ante o exposto, ***conheço*** do Recurso Voluntário e, no mérito, ***DOU PROVIMENTO PARCIAL*** para restabelecer as deduções com despesas médicas, no valor de R\$ 1.600,00.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura

Fl. 10 do Acórdão n.º 2001-004.091 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 10725.003206/2008-35