



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10950.003636/2010-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-003.908 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 19 de novembro de 2020
Recorrente EDUARDO CAPELASSO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2006

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS.

As deduções de despesas médicas da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física estão sujeitas à comprovação ou justificação, à juízo da autoridade lançadora. Quando regularmente intimado, deve o sujeito passivo demonstrar a efetividade da prestação dos respectivos serviços.

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. 4/8), lavrada em 31/05/2010, 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 2006, formalizou o lançamento suplementar de ofício contendo a infração de **dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 9.000,00.**

Da Impugnação

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

Intimado, o contribuinte apresentou impugnação alegando em síntese que:

O contribuinte estava em 2004 e 2005 com diversos problemas bucais e buscou um especialista para o tratamento. Foi então realizada terapia periodontal que incluiu:

sessões motivacionais de técnica de escovação, controle de placa, raspagem, polimento e alisamento radicular.

Informa que após a estabilização da higiene bucal, foi iniciada terapia periodontal de suporte com revisões e exames complementares. Nesta fase foi necessária a R:adequação de restaurações antigas, ajustes oclusais, recontorno estético e clareamento das esta última adiada para 2005 em virtude do alto custo.

Argumenta que os tratamentos foram necessários para o bem estar e bom funcionamento físico, mental e estético.

Alega que os extratos acostados permitem verificar as condições de pagamento e a necessidade do tratamento pode ser verificada pelo exame radiográfico anexo.

Aduz que os pagamentos foram efetuados com saques em espécie e foram repassados na medida da solicitação e atendendo cronograma de quitação posto que a disponibilidade financeira do contribuinte, fazendo residência médica, era mínima.

Por fim, pede o cancelamento parcial do débito reclamado.

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão nº 06-29.076 (e-fls. 53/58), os membros da 7ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR), por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário e, do voto do relator a quo, podemos destacar o seguinte:

Especialmente com relação às glosas de despesas médicas, dispõe a legislação pertinente, Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, **que** dá sustentação à autuação:

...

Passo a adotar para formar a minha convicção quanto à matéria em discussão, nos termos da primeira parte do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, os seguintes critérios, dentre outros, colhidos na doutrina e jurisprudência administrativas:

- Deduções exageradas ensejam maior comprovação da despesa incorrida.
- O tratamento particular é exceção e não regra quando o contribuinte possui plano de saúde.

Além disso, é importante lembrar que as despesas dedutíveis restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus

dependentes, é a inteligência do já citado inciso II do §2º do art.8 da Lei 9.250/95, cito:

...

É certo que 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 (art.73 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, Aprovado pelo Decreto 3.000 de 1.999).

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para os contribuintes, transfere para esses a obrigação de comprovação e justificação das deduções; não o fazendo, sofrem 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 evidenciem a ocorrência da despesa dedutível.

Nesse contexto, verificando que o total das deduções é elevado, cabe ao fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo.

A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, não bastando a disponibilidade de simples recibos ou de declarações dos profissionais que teriam supostamente prestado os serviços. As deduções submetem-se a duas condições objetivas: **efetividade da prestação do serviço e onerosidade**. A ausência de um desses requisitos impede a fruição do benefício fiscal.

Portanto, revela-se equivocado o entendimento de que os recibos seriam suficientes e hábeis para comprovação dos pagamentos e lisura das deduções pleiteadas. Esta não é a correta interpretação do inciso III do §2º do art. 8º da Lei 9.250, de 1995. A indicação de que o recibo deve conter o nome, endereço e número do CPF ou CNPJ de quem prestou o serviço refere-se apenas 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. Documentos, de natureza particular, por si sós, podem não ser suficientes para a comprovação do efetivo pagamento, mormente quando não constitui prova de transferência de numerário relativo à efetiva prestação de serviço que permita a dedução a título de despesa médica.

Nesse sentido, cabe esclarecer que os recibos e as declarações, porquanto manifestações unilaterais, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos. Quando muito, podem instrumentalizar uma discussão de direito entre as partes, circunscrita a essa relação privada, não tendo eficácia plena perante terceiros. mormente a Fazenda Pública e, ainda mais, quando se pretende, como no caso, modificar a base de cálculo de tributo.

Em contrapartida, a exigência de comprovação de efetivo pagamento tem justamente por finalidade a confirmação dos fatos por meio de outros elementos de prova. vale dizer, que sejam independentes de uma simples afirmação de suposta verdade. E a exigência proposta pela fiscalização tem sua razão de existir nos valores elevados que o contribuinte pretendeu deduzir.

De outra parte, como o litígio instaurado envolve a comprovação das despesas médicas, ou seja, a análise da prova suscitada, exsurge a prerrogativa da instância julgadora de formar livremente a sua convicção. É o teor do art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972:

...

No caso, o contribuinte não comprovou a efetividade dos serviços prestados e tampouco o efetivo pagamento.

Os pagamentos poderiam ser comprovados através de cheques nominais ou transferências bancárias para aos prestadores os serviços. No caso de pagamento em espécie torna-se imprescindível a apresentação de extratos bancários com saques compatíveis em datas e valores com os recibos ou, alternativamente, cabe ao contribuinte demonstrar a posse de dinheiro em espécie com origem comprovada ou o recebimento de rendimentos em espécie devidamente declarados.

Ou seja, não há nos autos qualquer comprovação de disponibilidade econômica compatível, em datas e valores, com os pagamentos supostamente integrantes do recibo de f1.21 que contém o valor de R\$ 9.000,00 em 30/11/2005.

Ainda que conste no referido recibo que o valor discriminado se refere total do tratamento entre fevereiro e novembro, não há como acolher a tese defensiva porque não há qualquer prova do efetivo pagamento do tratamento em tela.

De outra banda, quanto à comprovação da efetiva prestação dos serviços, também considero que não há nos autos comprovação suficiente. Ocorre que o único documento juntado (no processo de número 10950.003959/2008-87) para comprovação do tratamento é o exame radiográfico de 29/ 1 1/2004 que permite apenas verificar que, na referida data, o contribuinte apresentava 16 restaurações, dois dentes retidos/impactados e extensão alveolar do seio maxilar. Esse exame, em meu entender, não permite de maneira alguma demonstrar os diversos tratamentos informados na impugnação. Isso porque não foram juntados as fichas odontológicas, o descritivo do odontólogo quanto aos tratamentos prestados, as radiografias anteriores e posteriores ao tratamento, ou qualquer outro elemento que permita a conclusão de que o tratamento foi, de fato, prestado.

Assim, não havendo a comprovação do efetivo pagamento e nem do tratamento prestado, não há como restabelecer a dedução pleiteada.

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. 62/63), 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

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\$ 9.000,00.**

Do Mérito

Da Glosa sobre Deduções de Despesas Médicas

Em síntese, o recorrente afirma que a necessidade clínica de seu tratamento odontológico foi demonstrada na radiografia por ele apresentada, sendo que tal prova foi ignorada pelo Fisco. Informa, ainda, a forma com que se paga não segue um padrão único, podendo ser em cheques ou em espécie, em única ou diversas vezes até que se conclua o valor estabelecido.

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

Glosa do valor de R\$ *****9.000,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução.

COMPLEMENTAÇÃO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS

Foi glosada a dedução referente ao profissional André Luís Monteiro Weffort, no valor de R\$9.000,00, por falta de comprovação do efetivo pagamento e da efetiva prestação/necessidade dos serviços, conforme solicitado na intimação nº048/2010, que não foi atendida pelo contribuinte.

No julgado anterior (e-fls. 57), o i. Relator motivou a manutenção da glosa da seguinte forma:

...não há nos autos qualquer comprovação de disponibilidade econômica compatível, em datas e valores, com os pagamentos supostamente integrantes do recibo de fl.21 que contém o valor de R\$ 9.000,00 em 30/11/2005.

... não há qualquer prova do efetivo pagamento do tratamento em tela.

...quanto à comprovação da efetiva prestação dos serviços. também considero que não há nos autos comprovação suficiente. Ocorre que o único documento juntado (no processo de número 10950.003959/2008-87) para comprovação do tratamento é o exame radiográfico de 29/11/2004 que permite apenas verificar que, na referida data, o contribuinte apresentava 16 restaurações, dois dentes retidos/impactados e extensão alveolar do seio maxilar. Esse exame, em meu entender, não permite de maneira alguma demonstrar os diversos tratamentos informados na impugnação. Isso porque

não foram juntados as fichas odontológicas, o descritivo do odontólogo quanto aos tratamentos prestados...

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 **recibo (e-fls. 24), exame radiográfico**, durante a sua impugnação **e extratos bancários (e-fls. 64/100)**, com sua peça recursal, no intuito de comprovar a regularidade da prestação dos serviços médicos/odontológicos.

Em relação ao exame radiográfico, constante do processo nº 10950.003959/2008-87, alinho-me às conclusões do i. Relator *a quo*, portanto **considero, também, insuficiente** tal documento para comprovar a efetividade da prestação dos serviços odontológicos desta lide.

Quanto aos extratos, o interessado limitou-se a juntar cópias de documentos bancários não identificando qual(is) saques/cheques estariam vinculados aos serviços prestados. Desta forma, **nada comprovam.**

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

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, especialmente o contido na descrição dos fatos e enquadramento legal deste lançamento, considero que o recorrente **não logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços 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