



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.722695/2010-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-004.823 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2021
Recorrente LORE LAMB
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO PARCIAL.

Quando devidamente comprovados 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 efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

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 realizadas com Roberto Hirata, no valor total de R\$ 2.154,00.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

Relatório

Início o presente com a transcrição do relatório do julgamento de primeira instância:

Trata o presente processo de Notificação de Lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, às fls. 50/55, lavrada em face da revisão da declaração

de ajuste anual do exercício 2008, ano-calendário 2007, que exige R\$ 4.480,17 de imposto suplementar, R\$ 3.360,12 de multa de ofício de 75%, e encargos legais.

Consoante descrição dos fatos da Notificação de Lançamento às fls. 52/53, foi constatada dedução indevida de despesas médicas no valor de R\$ 16.291,52, relativas à Liliana Pissetti Grecca (R\$ 3.000,00), Ronaldo Hirata (R\$ 3.590,00), Roland Adnalo Grecca (R\$ 5.000,00), Cristina Dayrell Ferreira Rocha (R\$ 1.048,00) e Oilde Antunes de Oliveira (R\$ 1.350,00), todas por falta de comprovação do efetivo pagamento, além de R\$ 2.303,52 da Unimed por falta de comprovação.

Cientificada em 05/07/2010 (fl. 56), a interessada apresentou em 28/07/2010, a impugnação de fls. 02/03, instruída com os documentos de fls. 04/40, onde alega que foi intimada a comprovar o efetivo pagamento das despesas médicas havidas no ano-calendário de 2007, entretanto não conseguiu levantar tempestivamente todas as informações requeridas o que faz agora com a presente impugnação, no caso, relação dos desembolsos efetuados a cada profissional e os extratos bancários do período, com o apontamento dos saques ou cheques compensados, requerendo, por conseguinte, o restabelecimento das despesas relativas aos profissionais Liliana Pissetti Grecca (R\$ 3.000,00), Ronaldo Hirata (R\$ 3.590,00), Roland Adnalo Grecca (R\$ 5.000,00), Cristina Dayrell Ferreira Rocha (R\$ 1.048,00) e Oilde Antunes de Oliveira (R\$ 1.350,00). Por fim, requer o cancelamento do débito fiscal reclamado.

À fl. 63, requereu prioridade no julgamento com base no Estatuto do Idoso.

A decisão de primeira instância foi proferida com a seguinte ementa:

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

Exercício: 2008

DESPESAS MÉDICAS. EFETIVO DESEMBOLSO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, podendo ser exigida a demonstração do efetivo desembolso, que não se considera suprida pela apresentação de extratos bancários indicando saques que não coincidem em data e valor dos alegados recibos.

Ciente do acórdão da DRJ em 09/05/2013, o(a) contribuinte, em 04/06/2013, apresentou recurso voluntário (e-fls. 78/80), no qual alega, em apertado resumo, o parcialmente transcrito abaixo:

Inicialmente, cabe ressaltar, em contraposição a alegação de que não incorporou aos autos os recibos de despesas para que pudessem ser analisados, o fato de que a impugnante já havia entregue todos estes documentos anteriormente à solicitação adicional de comprovação de efetivo desembolso, razão pela qual concluiu que tal atitude não seria necessária. A fim de esclarecer e fortalecer as razões que a permitem exercer seu dever de comprovar a autenticidade das informações prestadas na declaração de ajuste anual e facilitar a análise posterior de seu mérito no que concerne aos valores aqui discutidos, junta ao processo cópia dos recibos devidamente autenticados.

No que tange especificamente ao meio de pagamento a impugnante **reafirma que os efetuou devidamente aos prestadores de serviço utilizando-se dos meios disponíveis de pagamento (cheque, saques bancários)**. A hipótese levantada no Acórdão de que os saques e cheques não constituem instrumento probante pela única e simples razão de que foram feitos de forma esparsa e com valores "pequenos" é, no mínimo, inadequada, sem fundamento e leviana, pois a tratativa de como, quando e de que forma o valor devido é pago, diz respeito apenas às partes contratantes, devendo,

o contribuinte, para fins fiscais apresentar meios comprovadamente eficazes de que realizou tal despesa. O fato de que a impugnante pagou os serviços com "pequenos valores" de modo constante apenas caracteriza exclusivamente a sua opção individual de administrar suas contas a pagar de acordo com sua disponibilidade pessoal e de forma alguma indica que ela em algum momento deixou de cumprir suas obrigações para com os prestadores de serviço. Ademais, os extratos bancários esclarecem bem esta forma de gerir seus recursos e apenas reforçam que os serviços não foram pagos à vista.

No intuito de facilitar a verificação por parte do fisco a impugnante identificou todos os saques e os informou separadamente num demonstrativo consolidado (fls 8 a 13). Ao contrário, o que se verifica é que em alguns casos os valores de recibo e desembolso são sim coincidentes (fls 23 e 25). Em outros casos o valor do desembolso reflete o custo do serviço unitário cobrado pelo profissional à época e que foram pagos após a efetuação daquele, como no caso do tratamento psicoterápico efetuado em 2007 pela profissional Líliliana Pisseti Grecca e dos outros serviços odontológicos (Oilde Antunes, Ronaldo Hirata, Cristina Dayrell Rocha e Roland Grecca). Os recibos foram emitidos de acordo com os gastos de cada período, desembolsados e pagos parcialmente e de acordo com o julgamento individual da impugnante e a demanda do profissional executante. Enfatize-se que em nenhum momento encontra-se uma desproporção ou incorreção entre os valores pagos, comprovadamente desembolsados de acordo com os extratos apresentados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Marcelo Rocha Paura - Relator(a)

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, objeto do Recurso Voluntário, sob reanálise deste Colegiado são as ***deduções indevidas de despesas médicas, no valor de R\$ 13.988,00.***

Do Mérito

Da Glosa sobre Deduções com Despesas Médicas

De início, convém transcrever parte do constante descrição dos fatos enquadramento legal (e-fls. 38) descrito pela autoridade lançadora:

Em relação aos demais pagamentos declarados a título de despesas médicas, após apresentar os recibos, o contribuinte foi reintimado a apresentar documentação hábil e idônea, coincidente em data e valores com os recibos, que comprovasse o efetivo pagamento, juntando cópias de cheques, ordens de pagamento, transferências bancárias ou outros documentos probatórios dos pagamentos. Caso tivesse sido em espécie, deveria comprovar a disponibilidade do numerário através de extratos bancários, assinalando os saques e vinculando-os ao profissional, ou outro meio em

que o recurso se fez disponível. Não tendo atendido ao requisitado, procedemos à glosa dessas deduções.

Sobre esta infração, o julgamento de piso consignou como motivos (e-fls. 70) para a manutenção integral do lançamento o seguinte:

Saliente-se que não se encontram nos autos os recibos fornecidos pelos profissionais e cópias dos cheques para que pudesse ser analisada a sua pertinência e serem confrontados com os saques e cheques assinalados nos extratos.

Além disso, pela análise do resumo de fls. 08/13, relativamente às profissionais Liliana Pissetti Grecca e Cristina Dayrell Ferreira Rocha, verifica-se que foram assinalados saques esparsos, de pequeno valor (R\$ 100,00 a R\$ 200,00), para reunir o montante correspondente a supostas despesas mensais. Esse padrão de saques, em sua maioria semanais e em montantes variados, remete à prática pela qual as pessoas procuram ter dinheiro para o pagamento das pequenas despesas do dia-a-dia, como, por exemplo, ônibus, táxi, lanches, etc..., assim, não há, pois, como acolher as justificativas da litigante.

Quanto aos pagamentos de maior valor, consoante extratos de fls. 14/35, verifica-se que a contribuinte utilizava cheques para pagamento de despesas de pequeno valor (R\$ 40,00 – fl. 21; R\$ 17,00 – fl. 27; R\$ 46,52, R\$ 32,50; R\$ 43,57 – fl. 28), não sendo crível que efetuasse saques para pagamentos de despesas maiores (R\$ 718,00 e R\$ 1.000,00). Não se olvide que esse comportamento, de circular pelas ruas com valores dessa magnitude, para efetuar pagamentos de tratamentos odontológicos, não se insere dentro da normalidade, sobretudo quando se constata que a contribuinte possuía ao seu alcance instrumentos bancários ágeis e seguros como o cheque e a transferência bancária.

Pelo mesmo resumo (fls. 08/13), constata-se, ainda, a concomitância de tratamentos odontológicos com os profissionais: Ronaldo Hirata (R\$ 3.590,00), Roland Adnalo Grecca (R\$ 5.000,00), Cristina Dayrell Ferreira Rocha (R\$ 1.048,00) e Oilde Antunes de Oliveira (R\$ 1.350,00), fato que, se verdadeiro, denotaria a existência de tratamento de complexidade razoável, o que poderia ser comprovado por meio de laudos, exames ou documentos similares.

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 hospitalares, 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 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 ***as motivação para as glosas com deduções nesta lide foi a falta de comprovação o efetivo pagamento das despesas médicas/odontológicas***, conforme fundamentado pela autoridade lançadora (e-fls. 38).

Com sua peça impugnatória a recorrente apresentou **discriminativo de pagamentos efetuados** (e-fls. 8/13), individualizado por prestador de serviços médicos/odontológicos, e **extratos bancários** (e-fls. 14/35).

Em sede recursal, a interessada traz aos autos **recibos** (e-fls. 81/86) e **ficha de acompanhamento clínico odontológico** (e-fls. 87/89) com o profissional Ronaldo Hirata.

Da análise de toda a documentação apresentada entendemos que **não há reparos a serem produzidos na decisão anterior em relação as glosas de despesas médicas** com os profissionais Liliana Pissetti Grecca, Roland Adanldy Grecca, Cristina Dayrell Ferreira Rocha e Oilde Antunes de Oliveira.

De fato, como já fundamentado pela i. relatora *a quo*, não há como correlacionar os diversos saques esparsos ao longo de determinado tempo com um único recibo, mensal ou global.

No que diz respeito ao profissional Ronaldo Hirata, o sujeito passivo indicou pagamentos com cheques nos meses de maio, junho e julho no valor de R\$ 718,00 e embora não tenha apresentado cópias do referidos cheques e somente haja proximidade de datas entre sua compensação e o recibo do mês de julho, **entendo que seja bastante razoável acatar estes pagamentos pela coincidência de valores (R\$ 718,00) entre extrato e recibos.**

Contudo, não se pode concluir o mesmo dos pagamentos relativos a agosto e setembro, justificados por saques pela recorrente, pelos fundamentos já sobejamente expostos.

Assim, **voto pelo restabelecimento parcial das deduções com os dispêndios odontológicos realizados com Roberto Hirata, no valor total de R\$ 2.154,00 (R\$ 718,00 x 3).**

Conclusão

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, especialmente o contido na descrição dos fatos e enquadramento legal do lançamento tributário, considero que a recorrente **logrou êxito parcial em comprovar a prestação dos serviços médicos/odontológicos.**

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário e, no **mérito, DOU PROVIMENTO PARCIAL** para restabelecer as deduções com despesas médicas realizadas com Roberto Hirata, no valor total de R\$ 2.154,00.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura