



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.720114/2012-28
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-002.683 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 20 de outubro de 2020
Recorrente JOSE FERNANDES AREND
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

A legislação do Imposto de Renda determina que as despesas com tratamentos de saúde declaradas pelo contribuinte para fins de dedução do imposto devem ser comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos, podendo a autoridade fiscal exigir que o contribuinte apresente documentos que demonstrem a real prestação dos serviços e o efetivo desembolso dos valores declarados, para a formação da sua convicção.

Afasta-se as glosas das despesas que o contribuinte comprova ter cumprido os requisitos exigidos para a dedutibilidade, mediante apresentação do comprovante de realização dos serviços e dos dispêndios, em conformidade com a legislação de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (relatora), que lhe negou provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Wilderson Botto.

(assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez – Relatora

(assinado digitalmente)

Wilderson Botto – Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente), Wilderson Botto e Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez.

Relatório

Notificação de lançamento

Trata o presente processo de notificação de lançamento – NL (fls. 8/12), relativa a imposto de renda da pessoa física, pela qual se procedeu a alterações na declaração de ajuste anual do contribuinte acima identificado, relativa ao exercício de 2010. A autuação implicou na alteração do resultado apurado de saldo de imposto a pagar declarado de R\$5.675,54 para saldo de imposto a pagar de R\$11.175,54.

A notificação noticia dedução indevida de despesas médicas, consignando:

O contribuinte foi intimado a apresentar o efetivo pagamento de R\$20.000,00 declarados como pagos a LETICIA AREND FEYH e PAULO LUIS FEYH, a título de despesas médicas, através da apresentação de cópia de cheques nominais e/ou transferências bancárias e/ou comprovantes de depósitos e/ou extratos bancários. Em resposta à intimação, informou que o efetivo pagamento dos valores informados em sua declaração estão comprovados pelos recibos emitidos pelos respectivos beneficiários e que o pagamento não ocorreu por transferência bancária, nem por cheque, razão pela qual a intimação é de impossível atendimento. Diante da não apresentação de nenhum documento comprobatório solicitado sobreveio a glosa dos valores declarados por falta de comprovação do efetivo pagamento.

O dossiê fiscal foi juntado às fls. 23/33.

Impugnação

Cientificada ao contribuinte em 25/11/2011, a NL foi objeto de impugnação, em 21/12/2011, às fls. 2/6 dos autos, na qual o contribuinte defendeu a validade dos recibos apresentados e indicou a juntada de declarações emitidas pelos profissionais.

A impugnação foi apreciada na 7ª Turma da DRJ/BSB que, por unanimidade, julgou a impugnação improcedente, em decisão assim ementada (fls. 38/41):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual do contribuinte está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, podendo ser exigida a demonstração do efetivo pagamento e prestação do serviço.

Recurso voluntário

Ciente do acórdão de impugnação em 4/9/2014 (fl. 44), o contribuinte, em 23/9/2011 (fl. 46), apresentou recurso voluntário, às fls. 46/51, alegando, em apertado resumo, que:

- teria apresentado provas idôneas quanto às despesas médicas declaradas, mediante a juntada de declarações e recibos emitidos pelos profissionais.
- para exigência de elementos adicionais, caberia ao Fisco fundamentar a desconsideração dos documentos apresentados.
- a jurisprudência administrativa apontaria os recibos como documentos hábeis a fazer prova das despesas médicas, salvo se apontados indícios de inidoneidade dos documentos.
- a exigência de elementos adicionais teria se pautado por critérios subjetivos da autoridade fiscal, sem indicação de qualquer irregularidade nos documentos juntados.

- a prova exigida seria impossível de ser produzida visto que os pagamentos se deram em espécie.
- a inversão do ônus da prova não poderia se dar a partir de uma presunção legal.
- o artigo 142 do Código Tributário Nacional exigiria que o Fisco descreva e comprove a ocorrência do fato gerador.
- no caso, no seu entendimento, o ônus da prova seria do Fisco, uma vez que inexistiria presunção legal para a glosa das despesas médicas escoradas exclusivamente em recibos.
- caberia ao Fisco buscar e comprovar os fatos, podendo diligenciar junto aos prestadores dos serviços.
- se o Fisco não desconsiderou as receitas declaradas pelos profissionais, não poderia desconsiderar as despesas informadas pelos pacientes.

Voto Vencido

Conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez – Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, assim, dele tomo conhecimento.

O litígio recai sobre despesas médicas informadas pelo contribuinte, para as quais houve intimação para a comprovação do seu efetivo pagamento (fl.30). O contribuinte reitera em seu recurso a alegação apresentada na impugnação, de dedutibilidade desses gastos diante das declarações e recibos emitidos pelos profissionais e sem que o Fisco apontasse irregularidades nos documentos.

Quanto à formalização da exigência, observo que o lançamento atende aos preceitos do art. 142 do Código Tributário Nacional e do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, não tendo sido omitida qualquer formalidade essencial ao lançamento.

A notificação aponta a dedução indevida de despesas médicas e, na complementação da descrição dos fatos, explica que a glosa decorreu da falta de atendimento à intimação para comprovação do efetivo pagamento dos gastos declarados. A notificação, em verdade, tratou de matéria meramente fática, consubstanciada na apuração de que o contribuinte não atendeu à intimação fiscal na forma exigida.

São dedutíveis da base de cálculo do IRPF os pagamentos efetuados pelos contribuintes a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a"), desde que devidamente comprovados.

No que tange à comprovação, a dedução a título de despesas médicas é condicionada ainda ao atendimento de algumas formalidades legais: os pagamentos devem ser especificados e comprovados com documentos originais que indiquem nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem os recebeu (art. 8º, § 2º, inc. III, da Lei 9.250, de 1995).

Esta norma, no entanto, não dá aos recibos valor probante absoluto, ainda que atendidas todas as formalidades legais. A apresentação de recibos de pagamento com nome e CPF do emitente têm potencialidade probatória relativa, não impedindo a autoridade fiscal de

coletar outros elementos de prova com o objetivo de formar convencimento a respeito da existência da despesa e da prestação do serviço.

Nesse sentido, o artigo 73, *caput* e § 1º do RIR/1999, autoriza a fiscalização a exigir provas complementares se existirem dúvidas quanto à existência efetiva das deduções declaradas:

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. (Grifei).

Sobre o assunto, seguem decisões emanadas da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e da 1ª Turma, da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF:

IRPF. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

Todas as deduções declaradas estão sujeitas à comprovação ou justificação, mormente quando há dúvida razoável quanto à sua efetividade. Em tais situações, a apresentação tão-somente de recibos e/ou declarações de lavra dos profissionais é insuficiente para suprir a não comprovação dos correspondentes pagamentos.

(Acórdão nº9202-005.323, de 30/3/2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2011

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO.

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar motivadamente elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados ou dos correspondentes pagamentos. Em havendo tal solicitação, é de se exigir do contribuinte prova da referida efetividade.

(Acórdão nº9202-005.461, de 24/5/2017)

IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS E DO CORRESPONDENTE PAGAMENTO.

A Lei nº 9.250/95 exige não só a efetiva prestação de serviços como também seu dispêndio como condição para a dedução da despesa médica, isto é, necessário que o contribuinte tenha usufruído de serviços médicos onerosos e os tenha suportado. Tal fato é que subtrai renda do sujeito passivo que, em face do permissivo legal, tem o direito de abater o valor correspondente da base de cálculo do imposto sobre a renda devido no ano calendário em que suportou tal custo.

Havendo solicitação pela autoridade fiscal da comprovação da prestação dos serviços e do efetivo pagamento, cabe ao contribuinte a comprovação da dedução realizada, ou seja, nos termos da Lei nº 9.250/95, a efetiva prestação de serviços e o correspondente pagamento.

(Acórdão nº2401-004.122, de 16/2/2016)

Assim, os recibos médicos não são uma prova absoluta para fins da dedução. Nesse sentido, entendo possível a exigência fiscal de comprovação do pagamento da despesa ou, alternativamente, a efetiva prestação do serviço médico, por meio de receitas, exames, prescrição médica. É não só direito mas também dever da Fiscalização exigir provas adicionais quanto à despesa declarada em caso de dúvida quanto a sua efetividade ou ao seu pagamento, como forma

de cumprir sua atribuição legal de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes.

Portanto, a exigência está respaldada na legislação de regência, não havendo que se cogitar de qualquer ilegalidade ou arbitrariedade.

Ao se beneficiar da dedução da despesa em sua Declaração de Ajuste Anual, o contribuinte deve se acautelar na guarda de elementos de provas da efetividade dos pagamentos e dos serviços prestados. Diferentemente do que entende o recorrente, o ônus probatório é dele, que é quem se beneficia da redução da base de cálculo do imposto, e ele não pode se eximir desse ônus com a afirmação de que o recibo de pagamento seria suficiente por si só para fazer a prova exigida.

Sobre o assunto, pertinente reproduzir a lição de Antônio da Silva Cabral *in* Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, 298:

“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 prová-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”

(destaques acrescidos)

Nesse sentido, não há que se falar em obrigatoriedade do Fisco diligenciar junto aos profissionais, visto que não cabe a ele suprir a prova que caberia ser juntada pelo contribuinte quando instado a isso. Acrescento que a confirmação ou não do oferecimento dos rendimentos à tributação pelos profissionais não o socorreria, visto que, nestes autos, ele não fez a prova exigida para dedução dos valores declarados.

Sobre a alegação de ter efetuado os pagamentos em espécie, certo que inexistia qualquer disposição legal que imponha o pagamento sob determinada forma em detrimento do pagamento em espécie, mas, ao optar por pagamento em dinheiro, o sujeito passivo abriu mão da força probatória dos documentos bancários, restando prejudicada a comprovação dos pagamentos.

No tocante às declarações e aos recibos juntados, registro que constituem declaração particular, com eficácia entre as partes. Em relação a terceiros, comprovam a declaração e não o fato declarado. E o ônus da prova do fato declarado, repise-se, compete ao contribuinte, interessado na prova da sua veracidade. É o que estabelece o artigo 408 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 2015):

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 de determinado fato, o documento particular prova a ciência, mas não o fato em si, incumbindo o ônus de prová-lo ao interessado em sua veracidade.

(destaques acrescidos)

O Código Civil também aborda a questão 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.”

(destaques acrescidos)

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez

Voto Vencedor

Conselheiro Wilderson Botto - Redator designado.

Em que pese o bem arrazoado voto da ilustre Relatora, peço vênica para divergir posto que vislumbro entendimento contrário no que se refere a comprovação do efetivo pagamento das despesas realizadas, conforme passo a demonstrar.

Inicialmente, vale salientar que, de fato, a autoridade fiscal requereu as justificativas sobre as despesas declaradas. Vale salientar, que o art. 73, caput e § 1º do RIR/99, por si só, autoriza expressamente ao Fisco, para formar sua convicção, solicitar documentos subsidiários aos recibos, para efeito de confirmá-los, **no que tange aos efetivos pagamentos**, especialmente nos casos em que as despesas sejam consideradas elevadas.

A própria lei estabelece a quem cabe provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-lei nº 5.844/43, por seu turno, reza que o sujeito passivo pode ser intimado a promover a devida justificação ou comprovação, imputando-lhe o ônus probatório. Mesmo que a norma possa parecer, ao menos em tese, discricionária, deixando ao sabor do Fisco a iniciativa, e este assim procede quando está albergado em indícios razoáveis de ocorrência de irregularidades nas deduções, **mesmo porque o ônus probatório implica trazer elementos que afastem eventuais dúvidas sobre o fato imputado.**

Pois bem, feito o registro acima, entendo que a insurgência recursal merece prosperar, porquanto o Recorrente se desincumbiu do ônus que lhe competia.

Cabe salientar, por oportuno, no que se refere aos dispêndios, filio-me à corrente jurisprudencial deste CARF, ao teor da ementa do Acórdão nº 2201-01.049, a seguir transcrita, que preconiza em havendo a declaração do profissional confirmando a prestação dos serviços, o recebimento dos valores contratados e os demais dados faltantes no recibo, restará devidamente comprovada a efetividade dos pagamentos realizados:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF

Exercício: 2001

Ementa: DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. Supridas as deficiências formais do recibo apresentado como comprovação da despesa médica por meio declaração emitida pelo profissional, confirmando a prestação dos serviços e o

recebimento do valor e complementando, ainda, as informações faltantes do recibo, resta comprovada a despesa médica.

Portanto, as declarações emitidas pelos odontólogos Paulo Luis Feyh – CRO/SC 4027 (R\$ 10.000,00) e Letícia Arend Feyh – CRO/SC 6638 (R\$ 10.000,00), ambas com firma reconhecida em Cartório de Tabelionato Notas e Ofício de Registro Civil (fls. 5/6), aliado aos recibos por eles anteriormente fornecidos (fls. 33), além de conterem todos os requisitos da legislação de gerência (art. 80º, § 1º, III do RIR/99), apontam e comprovam a ocorrência dos serviços contratados em favor do Recorrente, restando, ao meu sentir, comprovados os dispêndios, suprimindo assim a glosa apontada, razão pela qual restabeleço as despesas declaradas.

Ante o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao presente recurso, para restabelecer as despesas médicas, no valor de R\$ 20.000,00, na base de cálculo do imposto de renda do ano-calendário de 2009, exercício de 2010.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto