



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11543.000212/2007-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-003.994 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 27 de janeiro de 2021
Recorrente CLAUDIA MARCIA PEREIRA PASSOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIAS NÃO IMPUGNADA E RECORRIDA. PRECLUSÃO.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, não podendo a autoridade julgadora dela conhecer, salvo nos casos expressamente previstos em lei.

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, [Tabela de Resultados]

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 Auto de Infração (e-fls. 4/10), lavrado em 13/11/2006, 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 2003, formalizou o lançamento suplementar de ofício contendo as infrações de: *i) omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, no valor de R\$ 18.132,00; ii) dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 22.942,00; e iii) dedução indevida com dependentes, no valor de R\$ 2.544,00.*

Da Impugnação

A interessada apresentou a impugnação (e-fls. 2), alegando, em síntese, o seguinte:

Apresento manifestação de inconformidade ao Auto de Infração Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2003, e exponho à vossa apreciação os documentos a seguir relacionados:

1. Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física, ano base 2002, exercício 2003;
2. Carteira de Identidade;
3. Declaração da Unimed no valor de R\$ 2.918,30 em nome de Elsa de Cássia G. Pereira; .
4. Recibos no valor de R\$ 8.200,00 da médica Marília Andrade Nonato;
5. Recibos no valor de R\$ 3.950,00 do dentista Paulo Pires Pimenta;
6. Recibos no valor de R\$ 8.200,00 do dentista Itamar Ferreira da Silva.

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão nº 03-40.015 (e-fls. 73/78), os membros da 3ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF), por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação e, do voto da relatora a quo, podemos destacar o seguinte:

...

Da lide

Em sua impugnação, a requerente basicamente lista os comprovantes das despesas médicas juntadas aos autos.

Antes de se passar à análise dos argumentos de defesa, veja-se o disposto no Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, acerca das deduções permitidas e da dedução de despesas médicas:

...

Como se depreende da legislação transcrita acima, a dedução das despesas médicas na Declaração de Imposto de Renda está sujeita à comprovação a critério da Autoridade Lançadora. A comprovação a ser feita compreende basicamente o pagamento do serviço médico, a ser feito pelas formas indicadas no inciso III do § 1º do art. 80 do RIR/1999 e o beneficiário ser o contribuinte ou seus dependentes.

Para tanto, é necessário que o recibo ou nota fiscal, a depender se o documento foi emitido por pessoa física ou jurídica, contenha o nome completo do prestador dos serviços, o CPF ou CNPJ do prestador, o endereço no qual foram prestados os serviços, a pessoa beneficiária dos serviços e a discriminação do tipo de serviço. Ressalte-se que a importância da discriminação dos serviços é tanto maior quanto mais elevadas forem as despesas, a fim de permitir que a Autoridade Fiscal verifique o cabimento e plausibilidade dos documentos apresentados.

Os pagamentos arrolados na DIRPF 2003 (fis. 24/26) serão analisados a seguir, de acordo com os documentos de fls. 10/18:

...

Mantida integralmente, por conseguinte, a glosa das despesas médicas, posto que os documentos apresentados deixam de observar os requisitos mínimos estabelecidos na legislação em vigor.

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. 83/84), 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.

Das Matérias Preclusas

Inicialmente registramos que pela observação dos autos (e-fls. 76) nota-se que a interessada ***não se insurgiu, desde o início da lide, contra as infrações de omissão de rendimentos e de dedução indevida de dependentes***, conforme apontado pelo julgamento *a quo*:

Da matéria não impugnada

A contribuinte *não impugnou as infrações de dedução indevida de dependentes (R\$ 2.544,00) e omissão de rendimentos (R\$ 18.132,00)*. Desta forma, conforme previsto no art. 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972, consideram-se não impugnadas as matérias que não foram expressamente contestadas, razão pela qual mantêm-se o Imposto incidente sobre as mesmas, acrescido de multa de ofício e juros de mora.

Em sede recursal, a recorrente também *não questiona parcela das glosas de despesas médicas relativas à Unimed Vitória* despendidas com beneficiária não declarada como dependente, *no valor de R\$ 2.592,00*.

Vê-se que a contribuinte não apresentou, em sede impugnatória e recursal, motivos de fato ou direito contra aquelas infrações apuradas pelo lançamento tributário, condição esta imprescindível para a instauração/manutenção da lide administrativa, conforme dispõe o inciso III do art. 16 do Decreto n.º 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 n.º 8.748, de 1993)

...

Por seu turno, o artigo 17 do mesmo diploma legal é no sentido de *que será considerada não impugnada* a matéria que não tenha sido objeto de contestação quando da apresentação da peça impugnatória:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

A consequência do exposto é que considera-se definitiva a decisão proferida pela instância de piso, tudo em conformidade com o insculpido no parágrafo único do artigo 42 do Decreto 70.235/72:

Art. 42. São definitivas as decisões:

...

Parágrafo único. *Serão também definitivas as decisões de primeira instância* na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Acrescentamos que o art. 141 do Código de Processo Civil, norma de aplicação supletiva e subsidiária ao processo administrativo, estabelece que julgadores devem decidir nos limites da lide, sendo-lhes defeso conhecer de questões cuja lei exige iniciativa do litigante, *in verbis*:

Art. 141. O juiz decidirá o mérito nos limites propostos pelas partes, sendo-lhe vedado conhecer de questões não suscitadas a cujo respeito a lei exige iniciativa da parte.

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\$ 20.350,00.***

Do Mérito

Da Glosa sobre Deduções com Despesas Médicas

A recorrente concorda que os recibos médicos encontravam-se fora dos padrões exigidos pela legislação. Apresenta declarações emitidas pelos prestadores de serviços médicos e odontológicos, confirmando a veracidade dos fatos.

De início, convém reproduzir trecho constante da descrição dos fatos e enquadramento legal (e-fls. 5), bem como do Termo de Intimação Fiscal (e-fls. 46) elaborados pela autoridade fiscal:

Dedução indevida a título de despesas médicas.

FORAM GLOSADAS AS DESPESAS MEDICAS, POIS O CONTRIBUINTE QUANDO INTIMADO, NÃO COMPROVOU A DESPESA DECLARADA, CONFORME DOCUMENTOS APRESENTADOS PELO INTERESSADO.

...

APRESENTAR E COMPROVAR AINDA:

...

2) DESPESAS MEDICAS APRESENTAR AS NOTAS FISCAIS E RECIBOS E COMPROVAR A FORMA DE PAGAMENTO:

A) A COMPROVAÇÃO DA FORMA DE PAGAMENTO SE DARÁ ATRAVÉS DE CÓPIAS DE CHEQUES NOMINATIVO. EXTRATOS BANCÁRIOS. FATURA DE CARTÃO DE CRÉDITO OU OUTROS DOCUMENTOS HÁBIL.

B) FICA O CONTRIBUINTE CIENTIFICADO QUE. SOMENTE A ENTREGA DE NOTAS FISCAIS E RECIBOS NÃO ATENDE ESTA INTIMAÇÃO E PORTANTO PODERÁ' AS DESPESAS A ELAS VINCULADAS SER GLOSADAS.

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 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 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.

A recorrente apresentou, com a peça impugnatória, **recibos** (e-fls. 12/20) e, em sede recursal, **declarações** (e-fls. 85/86) no intuito de comprovar a regularidade da prestação dos serviços médicos e odontológicos.

Da análise da documentação acostada, 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 médicos e odontológicos.**

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, entre outros possíveis.

Assim, considero que a recorrente **não logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação das despesas médicas glosadas.**

Logo, **voto pela manutenção das glosas sobre as respectivas deduções.**

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário e, no mérito, **NEGO PROVIMENTO.**

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura

Fl. 9 do Acórdão n.º 2001-003.994 - 2ª Seção/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 11543.000212/2007-51