



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12670.000614/2009-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-004.285 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 26 de maio de 2021
Recorrente RANDOLFO DE MELO ALONSO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

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, 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. 12/17), lavrada em 16/03/2009, 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 as infrações: **i) de dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 24.550,26; ii) de omissão de rendimentos do**

trabalho com e/ou sem vínculo empregatício, no valor de R\$ 9.342,18; e de omissão de rendimentos recebidos a título de resgate de contribuições à previdência privada, no valor de R\$ 1,88.

Da Impugnação

O interessado apresentou a impugnação (e-fls. 3/9), alegando, em síntese, os seguintes argumentos, extraídos do relatório do julgamento anterior:

O Impugnante alega, em síntese que:

- 1) Apresentou à DRFB, por duas vezes apresentando recibos de despesas médicas relativos a todos os desembolsos e prestou todos os esclarecimentos solicitados pelo Auditor Fiscal;
- 2) O contribuinte concorda com parte das despesas médicas, relativas aos planos de saúde Sul América e Bradesco, nos valores de R\$ 3.320,37 e R\$ 1.431,89, respectivamente;
- 3) Concorda também com IRPF complementar relativo ao rendimento recebido pelo seu dependente, no valor de R\$ 9.342,18;
- 4) Recolheu em favor da União Darf com o código de receita 2904, a importância de R\$ 6.328,72, resultante do cálculo da parte incontroversa;
- 5) Quanto a parte litigiosa, o contribuinte e seu dependente submeteram-se a tratamentos dentários e psicológicos, relatando-os à autoridade, apresentando recibos, declarações dos profissionais sobre os serviços prestados e, mesmo assim, foi glosado, não concordando com o entendimento fiscal de que não ficou comprovado o desembolso do pagamento nem a efetividade do serviço;
- 6) O RIR/99, exige apenas identificação do beneficiário do rendimento pelo nome e CPF e, se nem recibo houver, é bastante a cópia do cheque;
- 7) O impugnante efetuou os pagamentos dos serviços prestados em dinheiro, não foi observado que o contribuinte é aposentado com fluxo de recursos financeiros de mais de R\$ 13.000,00 mensais, podendo efetuar saques, manter dinheiro em espécie, não foi considerado que se referia a tratamentos continuados, passíveis de serem pagos parcialmente com recibo ao final;
- 8) Não pode ser questionada a validade do pagamento em dinheiro, pois o Real tem curso legal e forçado;
- 9) A glosa não respeita o critério da razoabilidade para um contribuinte que despendeu com despesas médicas 16,95% do rendimento tributável do ano;
- 10) Injusta a glosa por entendimento de que não foi comprovada a efetividade dos serviços prestados, pois o impugnante apresentou recibos e relatórios dos serviços prestados, sendo indispensável que a autoridade diga com que base legal deixa de aceitar tais deduções. Cita decisões administrativas;

II) Requer cancelamento do débito fiscal reclamado.

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão n.º 17-50.708 (e-fls. 95/103), os membros da 10ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP), por unanimidade, decidiram pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito tributário e, do voto da relatora *a quo*, podemos destacar o seguinte:

...

DA DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS.

A legislação tributária concede ao contribuinte, por ocasião da declaração anual de ajuste, a possibilidade de deduzir da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos efetuados a esse título durante o Ano-Calendário. A legislação ainda exige que o contribuinte, quando intimado pelo Fisco, comprove que as deduções pleiteadas na declaração preenchem todos os requisitos exigidos, sob pena de serem consideradas indevidas e o valor pretendido como dedução seja apurado e lançado em procedimento de ofício, conforme legislação específica e constante da notificação de lançamento.

O Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99 — RIR/99 consolida a legislação pertinente, dispondo sobre os requisitos legais exigidos para dedução de despesas médicas:

...

Como se verifica a partir dos dispositivos legais acima, o **direito à dedução das despesas médicas** na declaração está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e **restringe-se aos pagamentos efetuados, especificados e comprovados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes**, cabendo ao contribuinte a prova de que faz jus à dedução pleiteada na declaração.

Em princípio, admite-se como prova idônea de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado e preenchidos, **originalmente, com todos os requisitos legais exigidos**, o que não é o caso, como veremos a seguir.

Os recibos tendo como emitente Jéssica Maximiliano Lima, às fls. 71, bem como os recibos tendo como emitente Luciana S. Fidalgo, às fls. 75 e os recibos emitidos por Leonardo E. Paterlini, não preenchem todos os requisitos legais exigidos para sua aceitação, posto que não informam o endereço do emitente, não consta o nome do paciente, impossibilitando a identificação de que o serviço foi prestado ao titular ou ao dependente do contribuinte, não especificam o tratamento e tratam-se de recibos únicos.

A informação de quem efetuou o pagamento é tão importante quanto a identificação do beneficiário do serviço prestado, devendo constar ambas no documento que se pretende comprovar uma despesa realizada posto que, é necessário identificar se o pagamento foi feito pelo contribuinte e se o serviço foi prestado a ele ou a seus dependentes.

As declarações dos profissionais referenciados apresentadas às fls. 16/18 e 86/87, foram emitidas em 2009, posteriormente ao ano-calendário objeto deste lançamento e, constituem-se em documentos particulares que, muito embora possam trazer as informações elencadas na lei tributária, no contorno jurídico, dão notícias apenas dos fatos e da forma como esses possivelmente teriam ocorrido, mas não

provam a efetividade de suas ocorrências, conforme determina o artigo 368 do Código de Processo Civil:

...

Como vimos acima, os documentos comprobatórios de despesas médicas cujos valores se pretenda deduzir na Declaração de Ajuste Anual, devem, em seu original, ser emitidos com todos os requisitos legais. No caso, o contribuinte poderia valer-se de outros documentos comprobatórios tanto dos desembolsos quanto da prestação dos serviços, tais como: microfilme de cheques nominativos emitidos em favor da profissional, extratos bancários com saques ou transferências bancárias coincidentes em datas e valores com os recibos apresentados, laudos, receituários, exames, pedidos médicos e demais elementos contemporâneos aos fatos.

Quanto à alegação do contribuinte de que efetuou o pagamento dos serviços prestado em dinheiro, tendo recursos financeiros para efetuar saques, manter dinheiro em espécie e que os tratamentos eram continuados e passíveis de serem pagos parcialmente com recibo ao final, tem-se que, recibos com valor total para serviços prestados por períodos superiores a um mês não podem ser aceitos, uma vez que a emissão de recibos mês a mês e contemporâneos à prestação de serviços médicos constitui fato relevante quando se observa que os profissionais emissores estão obrigados a efetuar recolhimento mensal de imposto de renda por meio de Carnê-Leão.

O contribuinte deve ter em conta que o pagamento das despesas médicas e outras não envolve apenas ele e o profissional de saúde, mas também o Fisco, caso haja intenção de se beneficiar desta dedução na declaração de rendimentos. E, por isso, deve se acautelar na guarda de elementos de prova tanto da efetividade do pagamento quanto da prestação do serviço. O pagamento em dinheiro serve para a quitação de um débito, mas comprová-lo junto a terceiros é muito difícil.

Ademais, a simples alegação de suficiência de numerário não comprova pagamento de despesa médica efetivamente. O contribuinte deverá sempre comprovar as despesas declaradas como dedutíveis com a prova do pagamento e dos serviços prestados, consoante determina a legislação de regência.

A jurisprudência administrativa não vincula as decisões desta instância julgadora, mas cabe trazer, como ilustração e a exemplo do contribuinte, ementas de algumas decisões do Conselho de Contribuintes - atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - relativas à matéria:

...

Vale lembrar que as dúvidas acima levantadas por si só não determinam que as despesas médicas não ocorreram ou se questiona a idoneidade dos recibos ou habilitação dos profissionais, mas em conjunto não permitem que a autoridade firme sua convicção acerca do efetivo pagamento e efetiva prestação dos serviços ao contribuinte ou seus dependentes.

E mais, os fatos são apreciados segundo as provas trazidas aos autos, as quais foram devidamente apreciadas, bem como a livre convicção da autoridade julgadora, prevista no art. 29 do Decreto nº 70.735/72.

Portanto, mantém-se a glosa lançada tendo em vista que o contribuinte deixou de apresentar documentos hábeis de comprovação do efetivo pagamento e da efetiva prestação dos serviços médicos declarados.

DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo que proferidas pelos órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, somente aplicam-se sobre a questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios, nos termos do inciso II, do art. 100, do CTN.

Oportuno dizer que as citações de decisões administrativas aqui mencionadas e utilizadas a exemplo do contribuinte, objetivaram acrescentar entendimentos diversos ao que o impugnante apresenta, bem como demonstrar a correta aplicação da legislação tributária, tanto em relação ao procedimento quanto ao processo fiscal e atendendo a todos os princípios constitucionais.

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. 108/119), em resumo, que o artigo 80 exige, para a dedutibilidade das despesas, apenas que seja identificado o beneficiário do rendimento pelo nome e CPF.

Para que não haja dúvidas, solicitou uma segunda via dos recibos médicos com todos os requisitos exigidos pela legislação.

Entende que a apresentação do recibo a autoridade lançadora é uma prova definitiva e incontestável que a despesa médica foi realizada e quitada, pois atendeu à legislação, e que no caso de não aceitação dos recibos o ônus da prova é do fisco.

Assevera que a fiscalização extrapolou os limites legais ao não aceitar que ele tenha feito o pagamento em dinheiro e que esta forma de pagamento não pode ter sua validade questionada por falta de competência legal.

Considera totalmente inaceitável a postura do julgador anterior quando invalidou recibos com valor total dos serviços prestados por períodos superiores a um mês, pois a legislação não exige a emissão de recibos a cada ocorrência, mormente quando o tratamento é longo e dispendioso.

Acredita, ainda, que houve, ainda que sem a devida intenção, por parte dos julgadores da DRJ II, ofensa a princípios constitucionais, notadamente os da razoabilidade e proporcionalidade.

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 e objeto do Recurso Voluntário é **a dedução indevida de despesas médicas no valor total de R\$ 19.940,00.**

Do Mérito

Da Glosa sobre Deduções com Despesas Médicas

De início, convém reproduzir trecho constante na complementação da descrição dos fatos e enquadramento legal (e-fls. 14) de lavra da autoridade lançadora:

Intimado contribuinte não comprovou desembolso de pagamentos e efetividade de serviços prestados nos termos da intimação. Glosa dos seguintes valores: R\$10.000, R\$4.000, R\$5.940. Incluído recibo relativo a 2005 no valor de R\$ 42,00; e excluído valor relativo plano de saúde de Katia Grubba que apresentou declaração em separado ND 28491609.

O julgamento anterior, ao manter a infração sobre as despesas médicas/odontológicas, fez as seguintes considerações a respeito (e-fls. 100/101):

Os recibos tendo como emitente Jéssica Maximiliano Lima, às fls. 71, bem como os recibos tendo como emitente Luciana S. Fidalgo, às fls. 75 e os recibos emitidos por Leonardo E. Paterlini, não preenchem todos os requisitos legais exigidos para sua aceitação, posto que não informam o endereço do emitente, não consta o nome do paciente, impossibilitando a identificação de que o serviço foi prestado ao titular ou ao dependente do contribuinte, não especificam o tratamento e tratam-se de recibos únicos.

...

Quanto à alegação do contribuinte de que efetuou os pagamento dos serviços prestado em dinheiro, tendo recursos financeiros para efetuar saques, manter dinheiro em espécie e que os tratamentos eram continuados e passíveis de serem pagos parcialmente com recibo ao final, tem-se que, recibos com valor total para serviços prestados por períodos superiores a um mês não podem ser aceitos, uma vez que a emissão de recibos mês a mês e contemporâneos à prestação de serviços médicos constitui fato relevante quando se observa que os profissionais emitentes estão obrigados a efetuar recolhimento mensal de imposto de renda por meio de Carnê-Leão.

...

Ademais, a simples alegação de suficiência de numerário não comprova pagamento de despesa médica efetivamente. O contribuinte deverá sempre comprovar

as despesas declaradas como dedutíveis com a prova do pagamento e dos serviços prestados, consoante determina a legislação de regência.

...

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 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 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 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 **a motivação para as glosas com deduções nesta lide foi a falta de comprovação do efetivo pagamento de despesas realizadas com saúde**, conforme fundamentado pela autoridade lançadora (e-fls. 13).

Com sua peça impugnatória o recorrente somente apresentou **declarações e recibos** (e-fls. 19/21, 48, 76, 79/80 e 91/92) e com seu recurso voluntário juntou segunda via dos recibos apresentados (e-fls. 122/127), no intuito de comprovar a regularidade de seus dispêndios médicos/odontológicos.

Como visto, a documentação apresentada inicialmente pelo interessado já foi objeto de avaliação do julgamento anterior.

Da reanálise de todo o procedimento realizado até então, entendo que a documentação apresentada, por si só, neste caso particular, **não são suficientes para comprovar a efetividade da prestação de serviços médicos e odontológicos.**

Com efeito, o interessado ***deveria apresentar outros elementos a fim de comprovar a efetividade das prestações de serviços médicos/odontológicos*** que pudessem dar convicção a este julgador de sua plena realização, apenas para exemplificar: cheques; extratos bancários; comprovantes de transferência bancários; exames laboratoriais ou de imagens realizados; receituários; prontuários e/ou fichas de acompanhamento odontológico, entre outros possíveis.

Quanto à ocorrência de violação de princípios constitucionais pelo julgamento *a quo*, informo que não verifiquei nada que importe em nulidade do ato anterior.

Conclusão

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, especialmente o contido na descrição dos fatos e enquadramento legal do lançamento tributário, considero que o recorrente ***não logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços médicos/odontológicos*** e, assim, ***voto pela manutenção integral 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