



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13312.720810/2013-37
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1001-003.162 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 17 de janeiro de 2024
Recorrente ARI MACHADO PORTELA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO. LANÇAMENTO. PROCEDÊNCIA.

Na esteira dos preceitos da legislação de regência, notadamente artigo 73 do Decreto nº 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda, todas as despesas dedutíveis lançadas pelo contribuinte em sua Declaração de Ajuste Anual devem ser comprovadas com documentação hábil e idônea, sob pena da respectiva glosa e lançamento de imposto suplementar, o que se vislumbra em parte na hipótese dos autos, onde o contribuinte não logrou comprovar totalmente a efetividade do serviço declarado e respectivo pagamento, impondo seja mantida parcialmente a exigência fiscal.

PRECEDENTE ACÓRDÃO PRIMEIRA INSTÂNCIA. COMPROVAÇÃO DESPESA MÉDICA. EXERCÍCIO SUBSEQUENTE. MESMO PRESTADOR DE SERVIÇO. SIMPLES RECIBO. ACEITAÇÃO. OBSERVÂNCIA. SEGURANÇA JURÍDICA.

Tendo a autoridade fazendária julgadora de primeira instância entendido que o simples recibo emitido pelo mesmo prestador de serviço se presta à comprovação da despesa médica glosada em relação a exercício subsequente, impõe-se adotar o mesmo entendimento nestes autos com identidade de despesa, beneficiário e prestador de serviço, sobretudo em observância à segurança jurídica

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para restabelecer a dedução de despesas de saúde (fisioterapeuta) no valor de R\$ 22.000,00, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Zedral - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rafael Zedral, José Roberto Adelino da Silva, Roney Sandro Freire Corrêa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

ARI MACHADO PORTELA, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificado nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrada Notificação de Lançamento, emitida em 31/07/2013 (e-fl. 21), exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF Suplementar, decorrente de glosas de deduções indevidas de despesas médicas, de instrução e com dependentes, em razão da ausência de resposta à intimação para comprovação de tais despesas, em relação ao ano-calendário 2011, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 05/11, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposta impugnação, de e-fls. 02/04, e diante da ausência de respostas às intimações por ocasião da fiscalização, fora proferido Despacho Decisório pela autoridade lançadora, de e-fls. 116, corroborando Termo Circunstanciado n.º 22, de e-fls. 114/115, nos termos do art. 6º-A da IN RFB n.º 958, de 15 de julho de 2009, com a redação dada pela IN RFB n.º 1.061, de 4 de agosto de 2010, acolhendo em parte as provas acostadas aos autos, de maneira a restabelecer as deduções de instrução e dependentes, remanescendo tão somente as despesas médicas, alterando o crédito tributário na forma do demonstrativo constante daquele despacho.

Instado a se manifestar a respeito do Despacho Decisório, o contribuinte protocolou nova defesa, de e-fls. 124/161, razão pela qual o processo fora encaminhado para a 5ª Turma da DRJ06 em Belo Horizonte/MG, a qual julgou improcedente a impugnação quanto ao mérito do crédito remanescente, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão n.º 106-004.489, de 29 de outubro de 2020, de e-fls. 194/201, sem ementa nos termos da Portaria RFB n.º 2.724, de 27 de Setembro de 2017.

Em suma, entendeu o julgador recorrido que o contribuinte não logrou comprovar a efetividade de parte das despesas médicas glosadas, tendo em vista que a comprovação ocorrera mediante apresentação de simples recibos, em valores vultosos, sem apresentação de cheques, TED, extratos, etc.

Irresignado, o contribuinte interpôs petição, de e-fl. 208/213, antes mesmo de ser intimado do Acórdão recorrido, a qual fora admitida como Recurso Voluntário, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o lançamento trazendo à colação Acórdão exarado nos autos de outro processo de interesse do mesmo contribuinte, relativamente a exercício subsequente, onde o julgador de primeira instância acolheu o simples recibo para fins de comprovação das despesas médicas deduzidas, uma das quais de mesmo profissional constante destes autos.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados, rechaçando totalmente a exigência fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

Consoante se positiva da peça recursal, como já robustamente demonstrado nos autos, o contribuinte deduziu de seu imposto de renda as despesas médicas, com instrução e dependentes suportadas no decorrer do ano-calendário sob análise. Uma vez intimado a comprovar a efetividade e pagamento de tais serviços, o autuado quedou-se inerte, ensejando as respectivas glosas e a lavratura da presente notificação de lançamento, senão vejamos:

“[...]”

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

Dedução Indevida de Despesas Médicas

[...]

Dedução Indevida de Dependente

[...]

Dedução Indevida de Despesas com Instrução

Conforme disposto no art. 73 do Decreto n.º 3.000/99 – RIR/99, todas as deduções pleiteadas na Declaração de Ajuste Anual estão sujeitas a comprovação ou justificação.

Regularmente intimado, o contribuinte não atendeu a intimação ate a presente data.

[...]

Por seu turno, após a interposição da impugnação, na esteira da legislação de regência, a própria autoridade lançadora emitiu Despacho Decisório, de e-fl. 116, acolhendo em parte as provas carreadas aos autos pelo contribuinte, restabelecendo as deduções de dependentes e de instrução, alterando o crédito tributário conforme demonstrativo inscrito naquele Despacho.

Devidamente intimado do Despacho Decisório, o contribuinte interpôs impugnação, a qual fora rechaçada pela autoridade julgadora de primeira instância, mantendo as glosas remanescentes (despesas médicas), nos seguintes termos:

“[...]”

Inicialmente, cabe registrar que permanece matéria objeto de litígio glosa de despesa médica que teria sido paga ao Kedmo Tadeu Nunes Lira (R\$ 22.000,00), à Patrícia Alexandra Martinez Junker (R\$ 5.000,00) e ao Aristides Memoria Taumaturgo (R\$ 5.200,00). Assim, cabe a esta julgadora tão somente verificar se as glosas efetuadas devem ou não serem restabelecidas.

De acordo com o inciso II, alínea “a”, § 2º, inciso III, do art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995, na declaração de ajuste anual, poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos feitos, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos, restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativos ao seu tratamento e ao de seus dependentes.

A dedução fica condicionada ainda a que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e CPF ou CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento, em consonância com o § 2º, inciso III, do precitado dispositivo.

Da análise dos autos, constata-se que a autoridade revisora intimou o contribuinte a comprovar o efetivo pagamento, buscando verificar evidências comprobatórias de que o encargo financeiro das despesas tenha sido arcado por ele. A este respeito, cabe observar que o § 1º do art. 73 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, dispõe:

[...]

Vê-se que, em princípio, admite-se como prova de pagamentos tão somente os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Existindo, porém, dúvida quanto à efetividade dos gastos médicos declarados, a legislação tributária permite que a autoridade tributária não acate simples recibos como provas suficientes para evidenciar as efetivas realizações de tais gastos, podendo, a seu juízo, visando formar sua convicção, solicitar elementos adicionais que demonstrem a veracidade do pleito declarado.

Neste caso, exige-se a comprovação da efetiva realização dos pagamentos correspondentes. A comprovação da efetividade dos pagamentos pode ser feita por meio de cópias de cheques fornecidas pela instituição bancária, comprovantes de depósitos na conta do prestador dos serviços, comprovantes de transferências eletrônicas de fundos, transferências interbancárias, comprovantes de transmissão de ordens de pagamentos, e, no caso de pagamentos efetuados em dinheiro, extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e valores coincidentes ou aproximados em relação aos pagamentos em questão ou por outros documentos que o contribuinte julgar convenientes, desde que surtam os devidos efeitos legais.

O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, portanto, ao estabelecer expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprovar ou justificar as deduções pleiteadas, a juízo da autoridade lançadora, deslocou para ele o ônus probatório.

Saliente-se que cabe ao Fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 11, § 4º, do já citado Decreto-Lei nº 5.844, de 1943.

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para este o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve assumir as conseqüências legais, ou seja, o não cabimento das deduções. Também importa

ressaltar que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado.

A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte, portanto, está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados utilizando os rendimentos informados em sua Declaração. Registre-se que em defesa do interesse público, é entendimento desta Turma de Julgamento que, para gozar as deduções com despesas médicas, não basta ao contribuinte a disponibilidade de recibos ou declarações, cabendo a este, se questionado pela autoridade administrativa, comprovar de forma objetiva a efetividade da prestação dos serviços e do pagamento realizado.

É pouco crível que todos os pagamentos tenham sido efetuados por meio de moeda em espécie. Não é este o meio usual adotado pelas pessoas físicas, especialmente quando os valores envolvidos são representativos. Assim, considerando-se a expressividade das quantias declaradas como pagas, o período envolvido, poderiam ter sido apresentados cópias de cheques microfilmados ou extratos bancários que comprovassem saques de quantias em datas compatíveis com as consignadas nos recibos, ordens de pagamento, transferências, entre outros, em relação a, pelo menos, parte das despesas declaradas.

Insta frisar que a documentação apresentada, recibos, declarações, sem a prova da efetividade dos pagamentos, não tem o valor probatório pretendido pelo autuado.

O ônus da prova do direito às deduções pleiteadas, frise-se, é do sujeito passivo que deve tomar todas as cautelas a fim de demonstrar, indubitavelmente, que faz jus ao benefício em discussão. Havendo questionamento por parte da autoridade fiscalizadora quanto à efetividade dos serviços prestados e/ou dos desembolsos alegados, como no caso, cabe ao sujeito passivo carrear aos autos elementos de prova aptos a comprovarem que efetivamente recebeu o atendimento alegado e arcou com as despesas declaradas. Na ausência desses elementos, como aqui se verifica, são inócuos os argumentos expendidos na impugnação. [...]"

Ainda inconformada com a exigência fiscal, mantida em parte pelo julgador de primeira instância, o contribuinte interpôs petição, de e-fl. 208/213, antes mesmo de ser intimado do Acórdão recorrido, a qual fora admitida como Recurso Voluntário, procurando demonstrar a sua insubsistência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o lançamento trazendo à colação Acórdão exarado nos autos de outro processo de interesse do mesmo contribuinte, relativamente a exercício subsequente, onde o julgador de primeira instância acolheu o simples recibo para fins de comprovação das despesas médicas deduzidas, uma das quais de mesmo profissional constante destes autos.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pelo contribuinte, seu inconformismo, contudo, em parte, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se parcialmente incensurável, devendo ser mantido pelos seus próprios fundamentos.

De início, mister registrar que remanesce em discussão nesta instância recursal somente as despesas médicas atinentes aos prestadores de serviços Kedmo Tadeu Nunes Lira (R\$ 22.000,00), à Patrícia Alexandra Martinez Junker (R\$ 5.000,00) e ao Aristides Memoria Taumaturgo (R\$ 5.200,00).

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, vigentes à época dos fatos geradores, que assim prescrevem:

“Lei nº 9.250/1995

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

[...]

II - das deduções relativas:

a) aos 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;

[...]

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de: (Redação dada pela Lei nº 11.482, de 2007) (Vide Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001)

[...]

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

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;”

“Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda

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).

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, §5º).

[...]

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;

[...]"

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, de fato, as despesas dedutíveis do imposto de renda, *in casu*, despesas médicas, deverão ser comprovadas, *com indicação do nome, endereço e número de inscrição no CPF ou no CNPJ de quem os recebeu*.

In casu, o contribuinte no decorrer da ação fiscal fora intimado a comprovar as despesas deduzidas do seu imposto de renda, ou seja, sua efetividade e respectivo pagamento, quedando-se inerte, o que ensejou as glosas daquelas despesas e o lançamento do imposto suplementar, na forma explicitada acima.

Por sua vez, ao analisar a impugnação interposta e os documentos (recibos) apresentados naquela oportunidade, o julgador recorrido manteve a exigência fiscal tendo em vista entender que não se prestam a comprovar a efetividade dos serviços prestados e o pagamento.

Notadamente em relação à comprovação de pagamento, exigiram as autoridades fazendárias pretéritas a apresentação de cópia de cheques, extratos bancários ou de cartão de crédito, o que fora confrontado pelo contribuinte ao afirmar que quitou os serviços mediante moeda corrente.

Observe-se, que a exigência pretendida pela fiscalização, corroborada pelo Acórdão recorrido, qual seja, a existência de cheques nominativos e/ou extratos bancários ou de cartão de crédito, é contemplada pela legislação de regência de maneira alternativa. Em outras palavras, estabeleceu o legislador que tais provas deverão ser exigidas na falta de documentação comprobatória da prestação e pagamento dos serviços médicos e/ou outros, o que se vislumbra no caso vertente.

Na hipótese dos autos, procurando trazer elementos comprobatórios da prestação de serviço e pagamentos, o contribuinte, desde a peça impugnatória, apresentou simplesmente recibos dos prestadores de serviços.

Em sua peça recursal submetida a análise nesta oportunidade, o contribuinte, igualmente, não logrou comprovar referidas despesas, simplesmente reiterando as alegações

inaugurais e trazendo à colação precedente de processo de seu interesse onde fora acolhida sua pretensão.

Destarte, o que a legislação de regência exige é que essas despesas deduzidas do imposto de renda sejam devidamente comprovadas, mediante documentação hábil e idônea, não cabendo ao aplicador da lei estabelecer limitações que não decorram do próprio ordenamento jurídico e nem muito menos o interessado se esquivar de comprovar sua pretensão, sobretudo com a possibilidade de apresentação de uma infinidade de documentos com essa finalidade.

Aliás, como já explicitado em outras oportunidades, em nosso entendimento vale mais o conjunto probatório à um documento isolado, sobretudo quando este não observa integralmente os pressupostos legais. Assim, se apresentado um único recibo, devidamente formalizado, em circunstância que não levante suspeita, não vislumbramos problemas em admiti-lo. Por outro lado, quando tal documento não se apresenta na forma que a legislação exige ou mesmo é passível de questionamento justo por motivos outros, pode a fiscalização exigir outra documentação com o fim de demonstrar a efetividade do serviço e o respectivo pagamento. E, nestes casos, cabe ao contribuinte trazer aos autos outros elementos de prova para comprovar o alegado, tais como, cheques, extratos bancários ou de cartão de crédito, laudos, exames, pedidos médicos, declarações, notas fiscais, contratos de prestação de serviços, etc.

In casu, como explicitado alhures, o contribuinte na impugnação e recurso voluntário apresentou os mesmos documentos, quais sejam, recibos básicos dos prestadores de serviços, os quais, em nosso entendimento, não se prestam a comprovar os serviços médicos prestados e os respectivos pagamentos, na linha do que restou decidido no Acórdão recorrido.

Observe-se, que o contribuinte em seu recurso voluntário não apresentou novos documentos e/ou razões capazes de rechaçar o entendimento do julgador recorrido, se limitando a fazer referência aos documentos colacionados aos autos na impugnação, além de suscitar a improcedência do Acórdão recorrido, de onde restou claro que a documentação referenciada, isoladamente, não tem o condão de comprovar o direito creditório pretendido.

Ademais, tratando-se de matéria de fato, caberia ao contribuinte ao ofertar a sua defesa produzir a prova em contrário através de documentação hábil e idônea. Não o fazendo, é de se manter o Acórdão recorrido.

Por outro lado, relativamente ao precedente trazido à colação pelo contribuinte, admitindo o simples recibo como prova da prestação de serviços e pagamento, em relação à despesa atinente ao fisioterapeuta Kedmo Tadeu Nunes Lira (R\$ 22.000,00), impõe-se restabelecer aludida dedução, uma vez que assim o fora para o exercício subsequente (processo n.º 13312.720410/2015-93 – Acórdão n.º 03-90.281, de 20/03/2020), não fazendo sentido, com a devida vênia, manter-se dois julgados antagônicos a propósito dos mesmos fatos, provas e contribuinte, sobretudo quando o próprio julgador de primeira instância já reconheceu a efetividade da despesas, sob pena, inclusive, de malferir o princípio da segurança jurídica.

Quanto às demais despesas, na linha do que restou assentado pelo julgador recorrido, não vislumbramos provas cabais de maneira a rechaçar as glosas procedidas, não tendo o precedente trazido à baila se debruçado sobre tais provas e deduções.

Assim, em relação aos prestadores de serviços Patrícia Alexandra Martinez Junker (R\$ 5.000,00) e Aristides Memoria Taumaturgo (R\$ 5.200,00), escoreita a decisão recorrida devendo nesse sentido ser mantida a procedência do lançamento, uma vez que o contribuinte não logrou infirmar os elementos colhidos pela Fiscalização que serviram de base à exigência fiscal, atraindo para si o *onus probandi* dos fatos alegados. Não o fazendo razoavelmente, não há como se acolher a sua pretensão.

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido parcialmente em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, **VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, somente para afastar a glosa referente a Kedmo Tadeu Nunes Lira, no valor de R\$ 22.000,00, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

(documento assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira