



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13560.000312/2008-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-004.029 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2021
Recorrente MARIA DO ROSARIO SANTOS LIMA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005

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.

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 fiscal. 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 dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para restabelecer a dedução com despesas médicas com COOPANEST – BA, no valor de R\$ 1.150,00.

(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. 5/12), lavrada em 24/03/2008, 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 2005, formalizou o lançamento suplementar de ofício contendo as infrações de deduções indevidas de: **i) despesas médicas, no valor de R\$ 22.277,62; ii) incentivo, no valor de R\$ 210,00; iii) com instrução, no valor de R\$ 1.998,00; e iv) de previdência privada e Fapi, no valor de R\$ 4.018,55.**

Da Impugnação

A interessada apresentou a impugnação (e-fls. 2/4), alegando, em síntese, os seguintes argumentos, extraídos do relatório do julgamento anterior:

O contribuinte, notificado do lançamento, apresenta impugnação (fls. 01/02), em 06/05/2008, e alega ter apresentado sua declaração de ajuste anual, corretamente, incluindo os rendimentos recebidos e as despesas estabelecidas em lei, conforme os comprovantes anexados. Requer a procedência da impugnação.

Da Diligência

Pelo despacho de nº 103, de 24/05/2010, (e-fls. 55/56) a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador – DRJ/SDR, em virtude do valor expressivo de alguns recibos apresentados pela interessada para comprovar suas despesas médicas, retornou os autos à Unidade Preparadora para que ela providenciasse a intimação da contribuinte para apresentação de comprovantes do efetivo pagamento daqueles dispêndios, no seguintes termos:

Isto posto, proponho que o contribuinte seja intimado a apresentar comprovantes dos pagamentos, a exemplo de cópia dos cheques nominativos utilizados ou de extratos bancários, no caso de pagamentos em espécie, identificando saques por data e valor e relacionando-os aos pagamentos que pretenda comprovar, no total de R\$18.100,00, relativos a dois recibos da Face a Face (fls. 24), um de R\$450,00 e outro de R\$7.500,00, e ao recibo emitido por Raquel Mydori Orlandini Suga, de R\$10.200,00 (fl. 27).

Em 21/09/2010, o processo administrativo foi retornado à DRJ/SDR com a informação de que a contribuinte havia sido convocada a apresentar os documentos relacionados na Intimação nº 966/2010-SECAT-PF (e-fls. 59/60), conforme solicitado por aquele órgão julgador, mas não havia se manifestado até aquela data.

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão nº 15-24.948 (e-fls. 62/65), os membros da 3ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA), por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, e, do voto da relatora a quo, podemos destacar o seguinte:

A análise dos documentos que compõem o processo, especialmente, a Notificação de Lançamento, a Declaração de Ajuste Anual (Dirpf), exercício 2005, ano-calendário 2004 — Relação de Pagamentos e Doações Efetuados (fl. 39) — e o elementos probatórios apresentados (fls. 13/33) permite as seguintes constatações.

A dedução a título de incentivos refere-se a contribuições feitas aos fundos de assistência da criança e do adolescente que são controlados pelos Conselhos Municipais, Estaduais ou Nacional dos Direitos das Crianças e dos Adolescentes, ou ao Fundo nacional da Cultura ou ainda a investimentos feito em projetos de obras audiovisuais. No caso em concreto, comprovadas contribuições às Associações Baiana de Cegos e dos Hemofílicos e ao Núcleo de Apoio ao Combate do Câncer Infantil (fls. 14/22) que não são despesas dedutíveis

O comprovante de rendimentos pagos e de retenção de imposto de renda na fonte (fl. 13) atesta as contribuições à previdência privada e FAPI, de R\$4.018,55, como declarado em Dirpf (fl. 39).

Quanto às despesas com instrução, os comprovantes apresentados (fls. 28/33) atestam pagamentos de mensalidade, em 2004, à Sociedade de Estudos Empresariais Avançados da Bahia — Faculdade São Salvador — em valor superior ao limite legal. Dedutível, portanto, R\$1.998,00.

O comprovante de rendimentos pagos e de retenção de imposto de renda na fonte (fl. 13) atesta despesas médicas de R\$1.977,84, valor inferior ao declarado pelo contribuinte, observando-se que os pagamentos à Caixa de Pecúlio, de R\$79,32, são indedutíveis porque tais despesas não se confundem com despesas médicas. Comprovadas também despesas médicas (imagens e consulta), de R\$41,20 (fl. 25) e de R\$180,00 (fl. 26).

Há ainda comprovação de pagamento à Cooperativa dos Médicos Anestesiologistas da Bahia (fl. 23), de R\$162,00. O outro recibo (fl. 23), desta mesma entidade, refere-se a despesas médicas indedutíveis, porque ocorridas em 20/10/2006, ano calendário distinto.

Também indedutível a despesa de aluguel de equipamento médico à Diadnoson (fl. 25) porque a legislação impõe que despesas desta natureza são dedutíveis, se somente se, incluídas em despesas hospitalares.

Quanto às despesas, no total de R\$18.100,00, representando 81% das despesas médicas declaradas, relativas a três recibos, dois da Face a Face, de R\$450,00 e de R\$7.500,00 (fl. 24), e um emitido por Raquel Mydori Orlandini Suga, de R\$10.200,00 (fl. 27), solicitado a comprovar o pagamento das mesmas, o contribuinte não se manifestou.

Observa-se que, embora as informações prestadas pelos contribuintes em suas declarações de ajuste sejam, a princípio, consideradas como "a expressão da verdade", não faz este fato, isoladamente, prova de sua veracidade. Assim, tais informações estão sujeitas à auditoria pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), ocasião em que pode ser exigida a apresentação de documentos a fim de comprovar os dados nelas inseridos.

A este respeito, cabe destacar que a lei pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, §3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o

ônus probatório. Tal dispositivo está em sintonia com o princípio de que o ônus da prova cabe a quem a alega. A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o sujeito passivo o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação.

Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. Não cabe ao fisco, neste caso, obter provas da inidoneidade do recibo, mas, sim, ao sujeito passivo apresentar elementos que dirimam quaisquer dúvidas que parem a esse respeito sobre o documento.

Registra-se que recibo, em princípio, é uma declaração particular, com efeito entre as partes, para fins de prova de quitação de débitos. Não é válido em si mesmo, contra terceiros, como prova dos fatos que atesta, competindo ao interessado, em caso de dúvida, comprová-los através de provas materiais.

Comprovadas parte das deduções glosadas, cabe retificar o lançamento como a seguir demonstrado.

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. 69/71), 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.

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\$ 19.250,00.**

Do Mérito

Da Glosa sobre Deduções com Despesas Médicas

Em apertadíssima síntese, a recorrente afirma que discorda veementemente da glosa do recibo médico, tendo em vista que os serviços médicos foram prestados e os recibos

observam os requisitos legais, com declaração expressa da profissional atestando a prestação de serviço.

De início, convém reproduzir trecho constante da descrição dos fatos e enquadramento legal e seu complemento (e-fls. 7):

Regularmente intimado, o contribuinte não atendeu à Intimação até a presente data.

Em decorrência do não atendimento à Intimação, foi glosado o valor de R\$ *****22.277,62, deduzido indevidamente a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação.

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)

Devido a especificidade deste procedimento administrativo, resolvi fracionar a sua análise para melhor compreensão.

Das Despesas Médicas com COOPANEST - BA

A recorrente informa que a ilegibilidade na escrita faz com que o número quatro pareça um seis, mas que o procedimento foi realizado, de fato, em 2004.

Anexa sua DIRPF relativa ao exercício 2007 (e-fls. 72/77), a fim de comprovar a suas alegações por não ter utilizado estas deduções médicas naquele ano

Entendo que a explicação, apresentada pela interessada para este dispêndio em particular, é bastante pertinente e, ainda, é corroborada pelo constante do quadro Pagamentos e Doações Efetuados (e-fls. 74) de sua DIRPF relativa ao exercício de 2007.

Considerando, ainda, que para esta despesa médica não houve intimação (diligência) para comprovação de seu efetivo pagamento, **voto pelo restabelecimento dessa dedução.**

Assim, **restabeleço a dedução com despesas médicas com à COOPANEST – BA, no valor de R\$ 1.150,00.**

Das Despesas Médicas com Diligência de Efetivo Pagamento

Em relação as despesas médicas que totalizam R\$ 18.100,00, para as quais foi solicitado que fosse comprovado o seu efetivo pagamento, a recorrente informa que não deixou de se manifestar, mas que ao entrar em contato com a Receita Federal, foi informada que o processo já havia sido encaminhado para julgamento que impossibilitou a sua apresentação. Apresenta com o seu recurso voluntário os documentos comprobatórios.

A i. Relatora de piso entendendo que havia a necessidade da contribuinte comprovar o efetivo pagamento informado nos recibos e na declaração de pagamentos (e-fls. 30 e 32), em função de seus expressivos valores, solicitou a diligência (e-fls. 55/56) e, como esta não foi atendida, manteve a glosa daquelas despesas, com a seguinte motivação:

Quanto às despesas, no total de R\$18.100,00, representando 81% das despesas médicas declaradas, relativas a três recibos, dois da Face, de-R\$450,00 e de R\$7.500,00 (fl. 24), e um emitido por Raquel Mydori Orlandini Suga, de R\$10.200,00 (fl. 27), solicitado a comprovar o pagamento das mesmas, o contribuinte não se manifestou.

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 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 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, **na verdade é necessária e imprescindível** a exigência, por parte da autoridade lançadora, da comprovação de pagamento das despesas médicas.

Constam deste processo apenas recibos e declaração (e-fls. 84/85) com os quais a interessada tenciona fazer prova da prestação dos serviços médicos e odontológicos.

Da análise destes documentos, entendo que somente os mesmos, por si só, neste caso particular, **não são suficientes para comprovar a efetividade da prestação de serviços.**

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, prontuários e/ou fichas de acompanhamento médico, entre outros possíveis.

Assim, considero que a recorrente **não logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação destes serviços médicos.**

Logo, **voto pela manutenção das glosas sobre as respectivas deduções**, alinhando-me à conclusão da decisão de piso.

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário e, no mérito, **DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para restabelecer a dedução com despesas médicas com COOPANEST – BA, no valor de R\$ 1.150,00.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura

