



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13609.001463/2009-38
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-004.544 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 26 de outubro de 2021
Recorrente NELI NUNES COELHO TORRES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO PARCIAL 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 dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para restabelecer as deduções com despesas médicas, no valor total de R\$ 1.000,00.

(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), Thiago Buschinelli Sorrentino e Marcelo Rocha Paura.

Relatório

Do Lançamento

Trata o presente de Notificação de Lançamento (e-fls. 7/11), lavrada em 05/10/2009, 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 a infração **de dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 5.950,00.**

Da Impugnação

A interessada apresentou a impugnação (e-fls. 2/5), alegando, em síntese, os seguintes argumentos, extraídos do relatório do julgamento anterior:

Depois de identificar-se e fazer um resumo dos fatos geradores do lançamento, diz não concordar com a notificação porque em fase de intimação apresentou os documentos solicitados, que foram quatro cópias de cheques emitidos para pagamento ao profissional Jefferson da Cruz Silva. Acresce que este pagamento foi feito com seis cheques, sendo que quatro foram apresentados à fiscalização no prazo de intimação e os dois restantes, junta à impugnação.

Esclarece que os cheques ora juntados, de nº 850543 e 850544, ambos o valor de R\$725,00 cada, foram emitidos a favor de Jefferson da Cruz Souza, a quem também pagou, em moeda corrente, o valor de R\$1.000,00.

Afirma que o pagamento feito a Adilene Aparecida Campos de Lima Oliveira, no valor de R\$3.500,00, foi feito em dinheiro.

Aduz que pagamentos em espécie são legítimos e idôneos e que os respectivos prestadores emitiram documentos que comprovam o atendimento à impugnante.

Enumera os documentos que diz juntar à impugnação e, ao final, requer o cancelamento da notificação que diz, se mantida, constitui em cerceamento do direito de defesa.

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão nº 02-33.424 (e-fls. 60/65), os membros da 9ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG), por unanimidade, decidiram pela procedência parcial da impugnação e, do voto da relatora *a quo*, podemos destacar o seguinte:

...

Conforme consta do documento de fls. 10 - Termo de Reintimação Fiscal, a impugnante foi instada a comprovar com o efetivo pagamento as despesas médicas declaradas como pagas ao profissional Jefferson da Cruz Silva, no valor de R\$5.350,00 e R\$3.500,00 para Adilene Aparecida Campos de Lima Oliveira

Para comprovar os pagamentos feitos a Jefferson da Cruz Silva, junta nas fls. 20/27 e 29/32 cópias de cheques nominais àquele profissional, afirmando que R\$1.000,00 foi pago em dinheiro.

Como prova do pagamento feito para Adilene Aparecida Campos de Lima junta os recibos de fls. 14/17 e declaração de fls. 35.

As cópias de cheques de fls. 20/27 comprovaram em fase de intimação e junto à autoridade lançadora e por ela considerada quando do lançamento, as despesas no valor de R\$2.900,00 realizadas junto ao profissional Jefferson da Cruz Silva e as cópias de fls. 29 e 31 comprovam, neste momento processual, que também para o

mesmo prestador de serviços, foi pago o valor de R\$ 1.450,00, devendo, pois, a dedução neste valor, ser restabelecida.

Quanto ao alegado pagamento em dinheiro, no valor de R\$1.000,00 para Jefferson da Cruz Silva e R\$3.500,00 para Adilene Aparecida Campos de Lima Oliveira, e considerando que a impugnante foi intimada a comprovar tais despesas com o efetivo pagamento, e diante dos argumentos da defesa, é necessário esclarecer o que abaixo segue colocado.

O artigo 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), cuja matriz legal é o artigo 8., inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.250/1995, dispõe que:

...

A análise dos dispositivos legais transcritos permite concluir que a dedução de despesas médicas exige a prova de efetividade do ônus do dispêndio realizado pelo contribuinte que dela pretende se aproveitar em prol de seu próprio benefício ou de seus dependentes. Portanto, a manutenção, ou não, do lançamento, está lastreada na força probatória dos elementos acostados aos autos e trazidos junto à impugnação, que o autuado entende bastantes à comprovação dos pagamentos das despesas declaradas.

No caso presente, conforme já escrito, buscou-se provar pagamento no valor de R\$1.000,00 para Jefferson da Cruz Silva e R\$3.500,00 para Adilene Aparecida Campos de Lima Oliveira, com recibos e declaração, não tendo sido juntados aos autos nenhum outro documento que, de forma, inequívoca, comprovasse a realização da despesa, ou seja, do seu efetivo pagamento, se prestando, para tanto, cópias de cheques emitidos e compensados (cópias simples ou microfilmadas), ordens de pagamentos, e comprovantes de transferências bancárias aos profissionais que lhe prestaram serviços.

Informa-se que a esta a esta instância de julgamento é conferida plena liberdade de apreciação dos elementos probatórios tal como preceitua o art. 29 do Decreto n-70.235, de 6 de março de 1972, *in verbis*:

...

Neste diapasão, necessário esclarecer à impugnante que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado, cabendo destacar que a lei pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato.

É o que ocorre no caso das deduções de despesas a serem consideradas na composição da base de cálculo do imposto de renda devido, onde 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.

Também neste sentido pode ser citado o art. 333 do Código de Processo Civil, onde se encontra previsto que o ônus da prova incumbe:

...

Assim, 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 que, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação.

Observe-se que o art. 332 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, estabelece que *"todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação ou defesa"*.

Importante registrar que recibos, por si sós, são considerados insuficientes para a aceitação de deduções, pois, na verdade, fazem prova tão-somente das declarações neles contidas, não dos fatos declarados.

Acerca da alegação de que a manutenção do crédito tributário constitui-se em cerceamento de direito de defesa, esclareça-se que o lançamento está revestido de legalidade, não havendo assistindo razão à impugnante em sua afirmativa.

Assim sendo, depois de analisado o processo, restando provada a despesa médica no valor de R\$1.450,00 e mantida a glosa da despesa médica no valor de R\$4.500,00, o imposto devido passa de R\$1.636,25, conforme descrito na Notificação de Lançamento, para R\$1.129,45, como apontado na tabela:

...

Do Recurso Voluntário

Inconformada com o resultado do julgamento de 1ª instância e amparada pelo contido no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, a interessada interpôs o **recurso tempestivo** (e-fls. 71/74) argumentando, em resumo, o seguinte:

... Que, apesar de ter requerido prorrogação do prazo para juntada dos cheques restantes, solicitados e não recebidos do banco, até a data da resposta ao Termo de Reintimação Fiscal, não houve resposta da DRF, sendo que os mesmos foram anexados por ocasião da impugnação do crédito tributário, os quais foram aceitos e considerados como dedução da base de cálculo do imposto, razão pela qual a impugnação foi considerada parcialmente procedente.

Que, a contribuinte não concorda com a lavratura do respeitável Acórdão, o que é um absurdo. pois, o pagamento de despesas médicas e quaisquer outras, feitos em moeda corrente no país é perfeitamente legítimo e idôneo, pois, como o próprio nome indica, é o dinheiro circulante no País, merecendo a contribuinte, como cidadã de bem, todo respeito e credibilidade a que tem direito.

...

Ora, a moeda corrente no País é o real, sendo que o pagamento de valores em espécie constitui-se na forma mais comum de se realizarem as transações comerciais e financeiras. Ademais, o regulamento do IR e as normas complementares que regulam o assunto, jamais exigiram e nem poderia fazê-lo, que despesas médicas e outras sejam pagas somente com cheques ou outras formas de pagamento, fazendo desdém ao uso do dinheiro em espécie, que é a moeda corrente, portanto, moeda circulante no País, e de acesso fácil a todo e qualquer cidadão brasileiro.

...

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\$ 4.500,00.**

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. 10) de lavra da autoridade lançadora:

Glosa do valor de R\$ *****5.950,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação., ou por falta de previsão legal para sua dedução.

COMPLEMENTAÇÃO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS

Após reintimada, comprovou parcialmente os pagamentos das despesas médicas declaradas como pagas ao profissional, CPF: 041.138.296-91 - Jefferson da Cruz Silva, no valor total de R\$ 5.350,00 (apresentou cópia de 4 cheques nominais, perfazendo o total de R\$ 2.900,00) em relação ao profissional CPF: 570.110.106-10 - Adilene Aparecida Campos de Lima Oliveira, no valor total de R\$ 3.500,00, não comprovou o efetivo pagamento.

O julgamento anterior, ao manter a infração sobre as despesas médicas/odontológicas, fez as seguintes considerações a respeito (e-fls. 64):

No caso presente, conforme já escrito, buscou-se provar pagamento no valor de R\$1.000,00 para Jefferson da Cruz Silva e R\$3.500,00 para Adilene Aparecida Campos de Lima Oliveira, com recibos e declaração, não tendo sido juntados aos autos nenhum outro documento que, de forma, inequívoca, comprovasse a realização da despesa, ou seja, do seu efetivo pagamento, se prestando, para tanto, cópias de cheques emitidos e compensados (cópias simples ou microfilmadas), ordens de pagamentos, e comprovantes de transferências bancárias aos profissionais que lhe prestaram serviços.

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. 10).

Com sua peça impugnatória a recorrente apresentou: **i) recibos** (e-fls. 19/24); **ii) cheques** (e-fls. 25/49); **iii) Declarações** (e-fls. 50 e 52); e **iv) ficha histórica do tratamento odontológico** (e-fls. 51), no intuito de comprovar a regularidade de seus dispêndios médicos/odontológicos.

Tais documentos já haviam sido objeto de análise pelas autoridades lançadora e julgadora, sendo acatadas as respectivas despesas médicas comprovadas pelos cheques apresentados.

A Recorrente não apresentou nenhum outro elemento de prova com o seu recurso voluntário.

Como visto, a documentação apresentada inicialmente pela interessada foi integralmente avaliada pelo julgamento anterior.

Da reanálise de todo o procedimento realizado até então, entendo que a documentação apresentada, por si só, neste caso particular, **é suficiente apenas para comprovar a efetividade dos serviços prestados pelo odontologista**, (glosa remanescente no valor total de R\$ 1.000,00).

Embora não tenham sido apresentados novos documentos, entendo que, pelo conjunto de elementos probatórios apresentados pela interessada (recibos, declaração, ficha odontológica e, especialmente os cheques), durante a impugnação, **fica demonstrado que o tratamento odontológico foi efetivamente realizado e pago de forma parcelada, sendo totalmente crível a possibilidade de ter realizado parcela deste tratamento em espécie, no caso R\$ 1.000,00.**

Já em relação ao tratamento psicoterápico, não é possível concluir desta forma, em razão da carência de elementos que deem convicção a este julgador da efetividade de sua realização.

Com efeito, a interessada **deveria apresentar outros elementos a fim de comprovar a efetividade das prestações daqueles serviços médicos** 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.

Assim, **voto pelo restabelecimento das despesas odontológicas realizadas pelo profissional Jefferson da Cruz Silva.**

Conclusão

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

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário e, no **mérito, DOU PROVIMENTO PARCIAL** para restabelecer as deduções com despesas médicas, no valor total de R\$ 1.000,00.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura

