



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13639.000560/2010-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-004.108 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 25 de fevereiro de 2021
Recorrente PAULO ROBERTO MARINHO RAMOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2009

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. 4/9), lavrada em 04/10/2010, 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 2009, formalizou o lançamento suplementar de ofício contendo a infração de ***dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 39.440,96.***

Da Impugnação

O interessado apresentou a impugnação (e-fls. 2), alegando, em síntese, os seguintes argumentos, extraídos do relatório do julgamento anterior:

Em sua peça impugnatória de fls.01, instruída com os elementos de fls.05/08, a contribuinte contesta o lançamento efetuado, argumentando, em síntese, que o valor apurado pelo Fisco "*refere-se a despesas médicas do próprio impugnante*" e que "*as despesas foram pagas em espécie, motivo este é que possui contas bancárias com BLOQUEIO JUDICIAL PARCIAL, conforme extrato de conta/corrente Banco Mercantil*".

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão n.º 09-36.240 (e-fls. 22/27), os membros da 4ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG), por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação e, do voto do relator *a quo*, podemos destacar o seguinte:

A impugnação apresentada é tempestiva e, por reunir os demais requisitos formais de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72, dela toma-se conhecimento.

Dispõe o artigo 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR11999) vigente, cuja matriz legal é o artigo 8 2, inciso II, alínea "a", da Lei n.º 9.250/95, que:

...

Portanto, podem ser deduzidos os gastos efetuados com profissionais liberais da área de saúde e com entidades prestadores dos serviços de saúde desde que, quando exigido pelo Fisco, o interessado faça prova desses gastos com documentação hábil e idônea que traga informações que permitam a perfeita identificação: 1) do responsável pelo pagamento efetuado; 2) da data e condição de pagamento; 3) do tipo de serviço realizado; 4) do beneficiário do serviço e 5) do emitente: nome, endereço, além de CNPJ, no caso de pessoa jurídica, e de CPF, registro de habilitação no Conselho Regional de sua classe e respectiva assinatura, no caso de profissional autônomo (pessoa física).

O notificado, em sua peça contestatória, alega que as despesas médicas glosadas pelo Fisco são dele próprio, contrariando a justificativa da autoridade revisora de que as despesas efetuadas à *UNIMED* e ao *Dr. Luiz Carlos Marinho Ramos Júnior* são relativas a pessoas não-dependentes do contribuinte, em sua declaração de rendimentos IRPF/2009.

Não trouxe, porém, para apreciação da autoridade julgadora, nenhuma documentação capaz de comprovar esta sua afirmativa.

Alega, também, o impugnante que "*as despesas foram pagas em espécie, motivo este é que possui contas bancárias com BLOQUEIO JUDICIAL PARCIAL, conforme extrato de conta/corrente Banco Mercantil*".

O extrato bancário de fls.08, datado de 19/10/2010, apenas informa que a conta/corrente ali identificada "*não possui lançamentos no período solicitado*" e

demonstra a existência de um "*Saldo Bloqueado /Bloqueio Judicial*", no valor de R\$ 3.847,20.

Tratando-se de bloqueio judicial parcial, o contribuinte poderia, *s.m.j.*, ter contas bancárias não bloqueadas judicialmente, nas quais seriam depositados os seus rendimentos de profissional liberal recebidos das diversas pessoas jurídicas apontadas por ele em sua DIRPF/2009 como fontes pagadoras.

Mesmo porque o interessado não apresentou provas de que recebeu em moeda corrente os valores que lhe foram pagos, no ano-calendário de 2008, por suas fontes pagadoras.

Observo, ainda, que o contribuinte também não apresentou nenhuma documentação pertinente à ação judicial por ele mencionada em sua defesa, sequer citou o número do processo judicial correspondente.

Portanto, o impugnante não conseguiu comprovar os seus argumentos atendo-se ao campo das meras alegações e, como é público e notório, alegar não é provar.

Consoante expresso nos artigos 15 e 16, inciso III e §§ 40 e 5º, do Decreto n.º 70.235/72, com a redação conferida pelo artigo 10 da Lei no 8.748/93 e pelo artigo 67 da Lei n.º 9.532/97, cabe ao interessado instruir a impugnação com os documentos em que se apoiar, assim como mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e as provas documentais que possuir.

É que, na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam ilidir a imputação da irregularidade e, se a comprovação é possível e o interessado não a faz — porque não pode ou porque não quer — é lícito concluir que tais operações não ocorreram de fato, tendo sido registradas unicamente com o fito de reduzir indevidamente a base de cálculo tributável.

Cumprindo ainda ressaltar que a apresentação de provas compete, no caso em foco, ao interessado e não à Receita Federal. o já citado Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) vigente, em seu artigo 73, estabelece:

...

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para o sujeito passivo a responsabilidade pela comprovação e justificação das deduções por ele pleiteadas, e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais.

Assim, conclui-se que a utilização, para caracterizar "despesas médicas", de recibos sem a prova dos desembolsos representativos dos pagamentos supostamente realizados, autoriza a glosa da dedução requerida a este título e a tributação dos valores correspondentes.

Acerca do assunto aqui retratado, existe o respaldo de diversos Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes, podendo ser citados, a título de ilustração:

...

Em face de todo o exposto, voto pela improcedência da impugnação apresentada pela contribuinte.

Do Recurso Voluntário

Inconformado com o resultado do julgamento de 1ª instância e amparado pelo contido no artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72, o interessado interpôs o **recurso tempestivo** (e-fls. 31/32), arguindo que as despesas médicas foram pagas em espécie em função de bloqueio judicial de suas conta bancária.

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 odontológicas realizadas pelo profissional Paulo Estevão S. de Azevedo, no valor total de R\$ 15.000,00.**

Do Mérito

Da Glosa sobre Deduções com Despesas Médicas

Afirma o recorrente que os serviços odontológicos foram pagos em espécie, já que, em sua conta bancária, não transita pagamentos ou recebimentos, devido ao bloqueio judicial nos autos da execução fiscal n.º 0096971-42.2000.8.13.0153.

Enfatiza que o dispositivo legal sobre deduções apenas faz alusão a obrigatoriedade de apresentação de dados indicadores do profissional prestador do serviço e, em momento nenhum, exige ou limita o montante envolvido na operação.

Entende que, por ter suas contas bloqueadas judicialmente, a única forma de pagamento de suas obrigações seria em espécie, restando como documento probatório destes pagamentos o usual recibo, que foi tempestivamente apresentado a autoridade fiscal e que preenche todos os requisitos legais.

Em suma, estão acima transcritas, as principais linhas argumentativas de defesa do recorrente.

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

3- PAULO ESTEVÃO SILVEIRA DE AZEVEDO: R\$15.000,00, por falta de comprovação do efetivo pagamento.

...o contribuinte apresentou declaração firmada pelos emitentes dos recibos confirmando a prestação de serviços. Informou que os pagamentos foram efetuados em espécie tendo em vista que não mantém conta corrente em banco, por ordem judiciária todo e qualquer depósito a seu favor é retido pela justiça. Não apresentou, contudo, nenhum tipo de comprovação do alegado, nem de recebimento de recursos em dinheiro, razão pela qual, entendemos não ter sido comprovado o efetivo pagamento da quantia da quantia questionada.

O julgamento anterior, pronunciou-se a respeito (-e-fls. 25), da seguinte forma:

Tratando-se de bloqueio judicial parcial, o contribuinte poderia, s.m.j., ter contas bancárias não bloqueadas judicialmente, nas quais seriam depositados os seus rendimentos de profissional liberal recebidos das diversas pessoas jurídicas apontadas por ele em sua DIRPF/2009 como fontes pagadoras.

o interessado não apresentou provas de que recebeu em moeda corrente os valores que lhe foram pagos, no ano-calendário de 2008, por suas fontes pagadoras.

Observo, ainda, que o contribuinte também não apresentou nenhuma documentação pertinente à ação judicial por ele mencionada em sua defesa, sequer citou o número do processo judicial correspondente.

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 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 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 justificção, 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 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 justificção. 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.

Denota-se que *a motivação para as glosas nesta lide foi a falta de comprovação do efetivo pagamento das despesas odontológicas*, conforme apontado pela autoridade lançadora (e-fls. 7).

Com sua peça impugnatória o recorrente apresentou *recibos* (e-fls. 10/11) e *extrato bancário* (e-fls. 13); por ocasião de seu recurso voluntário, adicionou a *movimentação processual da execução fiscal* (e-fls. 33/34), no intuito de comprovar a regularidade de seus dispêndios odontológicos.

Da análise de toda a documentação acostada, entendo que as mesmas, por si só, neste caso particular, *não são suficientes para comprovar a efetividade da prestação de serviços médicos e odontológicos*.

Em que pese o bloqueio judicial em sua conta bancária, nota-se que o mesmo foi apenas parcial.

Ademais o interessado não trouxe nenhuma prova dos ingressos em moeda corrente, conforme bem apontado pela autoridade lançadora e julgamento anterior.

Acrescento que ao observar as fontes pagadoras informadas em sua DIRPF (e-fls. 14), verifica-se ser bastante improvável, a tese do recebimento de seus rendimentos em moeda corrente.

Com efeito, o interessado *poderia apresentar outros elementos a fim de comprovar a efetividade daquela prestação de serviços* que pudessem dar convicção a este julgador da efetiva prestação dos serviços por eles prestados, como por exemplo exames laboratoriais ou de imagens realizados, receiptuários, prontuários e/ou fichas de acompanhamento odontológico, entre outros possíveis.

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, especialmente o contido no complemento da descrição dos fatos e enquadramento legal, considero que o recorrente *não logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços médicos/odontológicos* e, assim, *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, **NEGO PROVIMENTO**.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura

