



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13642.000252/2006-29
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.827 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de julho de 2023
Recorrente TANUS JORGE RAMOS BITTAR
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003

DESPESAS MÉDICAS. EFETIVO PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO.
SÚMULA CARF Nº 180.

É lícita a exigência de outros elementos de prova além dos recibos das despesas médicas quando a autoridade fiscal não ficar convencida da efetividade da prestação dos serviços ou da materialidade dos respectivos pagamentos.

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário interposto. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Junior, Ana Claudia Borges De Oliveira e Wilderson Botto (suplente convocado), que deram-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Diogo Cristian Denny, Gregorio Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Ana Claudia Borges de Oliveira, Jose Marcio Bittes, Rodrigo Rigo Pinheiro, Wilderson Botto (suplente convocado(a)), Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-011.827 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13642.000252/2006-29

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Em nome do contribuinte acima identificado foi lavrado, em 03/08/2006, o Auto de Infração de fls. 12 a 18, relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física-IRPF, exercício 2003, ano-calendário 2002 que resultou em crédito total apurado de R\$ 24.752,25, sendo R\$ 10.709,70 de IRPF-Suplementar, R\$ 8.032,27 de multa de ofício (passível de redução) e R\$ 6.010,28 de juros de mora (calculados até 08/2006).

Motivou o lançamento de ofício (fl. 14) a dedução indevida de despesas médicas, pela não comprovação do efetivo pagamento e efetiva prestação do serviço, no valor total de R\$ 38.944,35, assim dispostas:

- a) Unimed, CNPJ 25.329.079/0001-20, no valor de R\$ 6.894,61, pela não comprovação por meio de documentação hábil e idônea;
- b) FORLUZ, CNPJ 16.539.926/0001-90, no valor de R\$ 627,63, pela não comprovação por meio de documentação hábil e idônea;
- c) Ressarcimento à empresa, CNPJ 17.155.730/0001-64, no valor de R\$ 62,11, pela não comprovação por meio de documentação hábil e idônea;
- d) Aparecida Mercês Silva, psicóloga, no valor de R\$ 8.460,00, pela não comprovação dos efetivos pagamento e prestação do serviço;
- e) Sérgio Leite, cirurgião plástico, no valor de R\$ 13.800,00, pela não comprovação dos efetivos pagamento e prestação do serviço; e,
- f) Breno Maldonado de Oliveira, dentista, no valor de R\$ 9.100,00, pela não comprovação dos efetivos pagamento e prestação do serviço.

Inconformado com o lançamento, o contribuinte apresentou impugnação de fls. 01 e 06 discordando do lançamento alegando, em síntese, que:

- a) Os recibos são prova do efetivo pagamento e da efetiva prestação do serviço, anexando declaração dos profissionais ratificando os serviços prestados (fls. 09 a 11);
- b) O documento apresentado, fornecido pela Unimed, é hábil e idôneo, ainda assim, anexa declaração fornecida pela Unimed; e (fl. 33),
- c) Quanto à FORLUZ e ao ressarcimento, o documento apresentado foi o Comprovante de Rendimentos Pagos e Imposto de Renda Retido na Fonte, que foi aceito para comprovação dos rendimentos tributáveis, tratando-se, portanto, de documento hábil e idôneo (fl. 36).

Assim, requer seja julgada procedente a impugnação, restabelecidas as deduções a título de despesas médicas e o Auto de Infração arquivado.

É o relatório.

A decisão de primeira instância manteve o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

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

Exercício: 2003

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

Mantém-se o lançamento relativo às despesas médicas quando não ficou evidenciada a efetividade da prestação dos serviços e dos pagamentos correspondentes, mormente quanto tais aspectos foram objeto de intimação por parte da autoridade lançadora.

Por outro lado, são passíveis de dedução da base de cálculo do Imposto de Renda as despesas médicas declaradas e devidamente comprovadas por documentação que preencha todos os requisitos estabelecidos em lei.

Cientificado da decisão de primeira instância em 29/04/2009, o sujeito passivo interpôs, em 28/05/2009, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Diogo Cristian Denny - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço

Em sede de impugnação, o lançamento foi parcialmente mantido, sob as seguintes razões:

Inicialmente cabe esclarecer que as declarações de ajuste apresentadas anualmente pelos contribuintes estão sujeitas à revisão pela autoridade administrativa, conforme está previsto no art. 835 do Decreto nº 3.000, de 26/03/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99).

Contesta o contribuinte a glosa de todos os pagamentos, a título de “despesas médicas”, informados em sua Declaração de Ajuste Anual, exercício 2003.

Dispõe o artigo 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) vigente, cuja matriz legal é o artigo 8º, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.250/95, que:

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;*

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

(...)

O mesmo diploma legal, em seu artigo 73, § 1º, estabelece:

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 e § 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).

Primeiramente, serão analisadas as deduções pleiteadas com os profissionais Aparecida Mercês Silva (R\$ 8.460,00), Sérgio Leite (R\$ 13.800,00) e Breno Maldonado de Oliveira (R\$ 9.100,00).

Depreende-se dos dispositivos transcritos que o direito à dedução das despesas médicas na declaração está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

É regra geral no direito que o ônus da prova 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:

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 prová-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. [sem grifos no original]

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.

As deduções com os profissionais Aparecida Mercês Silva, Sérgio Leite e Breno Maldonado de Oliveira são expressivas e 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. 73, § 1º, do RIR/99, cuja base legal é o art. 11, § 4º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943. A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados.

Não basta a disponibilidade de um simples recibo, sem vinculação do pagamento ou da efetiva prestação do serviço, especialmente quando se tratam, repise-se, de recibos de valores expressivos. Nesse sentido, o art. 80, III, do RIR/99, também prevê que a dedutibilidade das despesas médicas está condicionada à especificação e comprovação dos pagamentos efetuados.

Portanto, revela-se equivocado o entendimento de que os recibos emitidos pelos profissionais envolvidos são suficientes e hábeis para comprovação dos pagamentos e lisura das deduções pleiteadas. Esta não é a correta interpretação do dispositivo legal acerca do tema. A indicação de que o recibo deve conter o nome, endereço e número do CPF ou CNPJ de quem prestou o serviço refere-se apenas aos dados que devem constar na declaração de ajuste. Entretanto, a questão de maior relevância posta nos autos é a

especificação e a comprovação dos pagamentos e da efetiva prestação do serviço. Tanto que se admite o cheque nominativo compensado como documento comprobatório, por ser prova cabal de transferência de numerários entre pessoas.

Entretanto, mesmo o cheque pode estar sujeito à justificação da efetiva prestação do serviço, quando dúvidas razoáveis acudirem ao Fisco, pois essa prestação é o substrato material a dar guarida à dedução, consoante o art. 80 do RIR/94.

Documentos de natureza particular, por si sós, podem não ser suficientes para a comprovação do efetivo pagamento, mormente quando não constitui prova de transferência de numerário relativo à efetiva prestação de serviço que permita a dedução a título de despesa médica.

Dessa forma, cabe ao beneficiário das deduções provar que realmente efetuou o pagamento no valor constante do comprovante e/ou no valor pleiteado como despesa, bem assim a época em que o gasto ocorreu, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

Em princípio, portanto, admitem-se como provas de pagamentos os recibos fornecidos, desde que, obviamente, atendam em todos os seus aspectos aos requisitos de formalidade exigidos na legislação que trata da matéria. Todavia, repise-se, pode a autoridade fiscal, visando formar sua convicção, exigir outros meios complementares de provas, em relação a todas ou a algumas despesas declaradas, o que foi feito no decorrer da Fiscalização, quando se intimou a contribuinte a apresentar comprovar o efetivo pagamento e a efetiva prestação do serviço.

Cabe aqui ressaltar uma noção básica da teoria da prova no âmbito administrativo. Na busca da verdade material, o julgador forma seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

O julgador administrativo não está adstrito a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo firmar sua convicção a partir do cotejo de elementos de variada ordem - desde que estejam esses, por óbvio, devidamente juntados ao processo.

Na relação processual tributária compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam elidir a imputação da irregularidade e, se a comprovação é possível e esse 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.

Ressalte-se que o imposto de renda tem relação direta com os fatos econômicos. Quando a um ato jurídico se segue a tributação, não quer dizer que se tribute aquele, mas sim o fenômeno econômico que está por detrás dele. Não pode o contribuinte alegar simples forma jurídica se o fenômeno econômico não ficar provado.

É oportuno citar que o Código de Processo Civil, art. 333, dispõe:

Art. 333 O ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Conforme ressaltado pela autoridade lançadora a contribuinte *“limitou-se a declarar que as referidas despesas médicas foram pagas em dinheiro aos profissionais citados, não logrando comprovar, via documentação hábil e idônea os estivos pagamentos dessas despesas”*.

O contribuinte, em sua defesa, sequer comentou como os pagamentos foram efetuados. Limita-se a reapresentação dos recibos já vistos pela autoridade lançadora. A única prova nova trazida pela contribuinte são as declarações emitidas pelas profissionais envolvidas confirmando os dados constantes nos referidos recibos. Também não trouxe qualquer prova adicional que comprovasse o atendimento pelas profissionais, o que, pelo entendimento até aqui exposto, é insuficiente para afastar a glosa efetuada.

Alega ainda o contribuinte que laudos e radiografias não são documentos fiscais e por não o serem, seu arquivamento pelo prazo prescricional não é obrigatório. Neste ponto, cabe citar que realmente os documentos citados, não são documentos fiscais, mas comprovariam a prestação de serviços pleiteados como dedução, devendo o contribuinte, portanto, se quer ver aceitas suas deduções, guardá-los pelo prazo prescricional.

Sobre a matéria destaque-se a jurisprudência do Conselho de Contribuintes no acórdão cuja ementa abaixo se transcreve:

IRPF – GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS – À luz do art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, na apreciação de provas a autoridade julgadora tem a prerrogativa de formar livremente sua convicção. Correta a glosa de valores deduzidos a título de despesas odontológicas, com cirurgia plástica e com psicóloga, cuja efetividade dos serviços e o pagamento não foram comprovado. (Acórdão nº 102-48.510, da 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Data da Sessão 23/05/07, Relator Leonardo Henrique M. de Oliveira. Negado provimento ao recurso por maioria de votos).

Transcreve-se, ainda, trecho do voto proferido pelo relator no supracitado acórdão, que como pode se ver, bastante se assemelha ao caso em análise:

A contribuinte não faz prova do tratamento odontológico que recebeu do Sr.[...] que poderia ser comprovado mediante radiografias bucais. Aliás, os recibos de fls. 11-13 sequer esclarecem o tipo de tratamento que foi realizado, pelo qual a contribuinte teria pago R\$ 5.000,00. [...] De igual forma, quanto ao 'tratamento psicoterápico' realizado durante todo o ano de 2000 com a psicóloga [...] (recibos de fls. 13-17, no valor de R\$ 1.000,00 cada), totalizando R\$ 12.000,00, além de não esclarecer a motivação do tratamento, sequer foi informado a data das sessões nos recibos.

Também elucidando a questão da necessidade da comprovação do atendimento pelos profissionais, quando requerido pela autoridade lançadora, o excerto do voto proferido no Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF/04-00.220, sessão de 14/03/2006, destaca muito bem essa matéria, e quando essa não comprovação justifica a manutenção da glosa, o qual peço vênha para adotar neste julgamento:

[...] o atendimento profissional deve estar especificado e, especificar, significa neste contexto, detalhar o mal que acometeu a pessoa para que fosse atendida por um profissional da área médica. Essa exigência legal decorre da necessidade de proteção do próprio benefício para que pessoas não bem intencionadas dele usufruam de maneira açodada e sem que haja meios de impedir os abusos. Observe-se que o detalhamento dos serviços permite a verificação do tipo de atendimento prestado e a constatação da efetiva prestação do serviço; em contrário, o grau de dificuldade para o levantamento da veracidade de tais dados aumenta sensivelmente.

No presente caso ainda restaria ao impugnante a prova de que os pagamentos foram realizados efetivamente nos valores declarados, ou seja, a prova da transferência dos recursos financeiros aos beneficiários, repise-se, nos exatos valores lançados, o que, na espécie não ocorreu, apesar de intimado a fazê-lo.

Dadas as expressivas quantias mensais envolvidas (conforme constam dos indigitados recibos), é pouco provável que tais pagamentos, acaso ocorridos, tenham sido realizados em moeda corrente. E se o foram, poderia a autuada ter apresentado os extratos bancários nos quais ficassem demonstrados os saques coincidentes em datas e valores, ou pelo menos próximos, com os dados constantes dos recibos.

Recorrendo-se novamente à jurisprudência do Conselho de Contribuintes sobre essa matéria, transcreve-se a ementa e algumas das razões que conduziram o voto do ilustre conselheiro no Acórdão abaixo destacado:

EMENTA: DESPESAS DE TRATAMENTO PSICOLÓGICO - VALORES NO LIMITE DA ISENÇÃO MENSAL DO IMPOSTO DE RENDA - INTIMAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO - NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO OU DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO - NÃO COMPROVAÇÃO - MANUTENÇÃO DA GLOSA - A fiscalização pode e deve intimar o contribuinte a

comprovar o efetivo pagamento e prestação do serviço de despesas médicas vultosas. Não comprovado, é de se manter a glosa (Acórdão 106-16792, data da sessão 06/03/2008, 6ª Câmara do 1º CC, Relator Giovanni Christian Nunes Campos. Aprovado por unanimidade de votos).

Excerto do voto:

*Não acatados os recibos com o tratamento psicológico, estava o recorrente obrigado a fazer prova da prestação do serviço ou do efetivo pagamento. **Não basta ficar trazendo os recibos rejeitados pela fiscalização. Aberto o litúgio quanto aos recibos, ficou o recorrente obrigado a fazer uma prova adicional para validar a higidez dos mesmos. Entretanto, apenas continuou repisando a necessidade do acatamento de tais recibos.** (g.n.)*

Por tudo, neste tópico, é de se manter a decisão recorrida, mantendo a glosa das despesas acima.

Enfim, se as necessárias e indispensáveis provas tivessem sido apresentadas pelo requerente juntamente com sua defesa, seriam naturalmente conhecidas e avaliadas nesta primeira instância de julgamento. Nesse contexto, tem-se que nos termos dos arts. 15 e 16, inc. III, e §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235/72, com a redação conferida pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93 e pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97, compete ao interessado instruir a impugnação com os documentos em que se apoiar, bem assim mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas documentais que possuir.

Portanto, a autuada, na fase impugnatória, perdeu a oportunidade de comprovar a **efetiva prestação dos serviços** bem como o **efetivo pagamento** das despesas questionadas pela Fiscalização, não acostando aos autos documentos ou provas adicionais, nesse sentido, que robustecessem os dados contidos nas Relações de Pagamentos e Doações Efetuados de suas Declarações de Ajuste Anual e nos recibos apresentados.

Conclui-se, dessa forma, que a utilização, para caracterizar despesas, de recibos médicos sem a prova da efetiva prestação dos serviços e dos desembolsos representativos dos pagamentos supostamente realizados, autoriza a glosa da dedução pleiteada e a tributação dos valores correspondentes, como efetivado pela Fiscalização.

E ainda acerca do assunto aqui examinado existe o respaldo de inúmeros outros julgados do Conselho de Contribuintes, inclusive com passagem na Câmara Superior de Recursos Fiscais, podendo ser mencionados também estes, a título de ilustração:

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - A validade da dedução de despesas médicas, quando impugnadas pelo Fisco, depende da comprovação do efetivo pagamento e/ou da prestação dos serviços. (Ac. 104-22781, 4ª Câmara, 1º C.C., Data da Sessão 18/10/2007). No mesmo sentido: Ac. 104-22755, Data da Sessão 18/10/2007; Ac. 104-23092, Data da Sessão 06/03/2008, Ac. 104-23.035, Data da Sessão 05/03/08.

DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS - Recibos ou notas fiscais, mesmo que emitidos nos termos exigidos pela legislação, não comprovam, por si só, sem outros elementos de prova complementares, pagamentos realizados por serviços médicos ou odontológicos, quando há dúvidas sobre a efetividade da sua prestação. Nessa hipótese, justifica-se a exigência, por parte do Fisco, de elementos adicionais para a comprovação da efetividade da prestação dos serviços e/ou do pagamento (Ac. 1º CC 104-23311/2008).

DESPESAS MÉDICAS - GLOSA - Não comprovada a efetividade dos dispêndios e nem a prestação dos serviços, correta a glosa da dedução pleiteada pelo contribuinte (Acórdão CSRF/04-00.576, Data da Sessão: 19/06/2007, Relator Remis Almeida Estol).

DEDUTIBILIDADE - DESPESAS MÉDICAS - Passível de dedução despesa médica quando devidamente comprovados o pagamento da despesa e a efetiva prestação do serviço. (Acórdão CSRF 04-00.220, Data da Sessão: 14/03/2006, Relatora Leila Maria Scherrer Leitão, aprovado por maioria de votos).

Infere-se, portanto, que, no presente caso, o contribuinte foi instado a comprovar o efetivo pagamento e apenas apresentou recibos emitidos pelos profissionais.

Nos termos do art. 8º, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.250/95, permite-se a dedução, da base de cálculo do IRPF, de pagamentos efetuados pelos contribuintes a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

Para tanto, tais despesas devem estar devidamente comprovadas, havendo exigência legal de que os pagamentos sejam especificados e comprovados com documentos originais que indiquem nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem os recebeu (art. 8º, § 2º, inc. III, da Lei 9.250, de 1995).

Entretanto, é importante observar que os recibos apresentados não fazem prova absoluta da despesa, podendo a autoridade fiscal exigir outros elementos de prova com o objetivo de formar convencimento a respeito da existência da despesa e da prestação do serviço, com fulcro no artigo 73, *caput* e § 1º do RIR/1999:

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. (g.n.)

Com efeito, os recibos constituem declaração particular, com eficácia entre as partes. Em relação a terceiros, comprovam a declaração e não o fato declarado. E o ônus da prova do fato declarado compete ao contribuinte, interessado na prova da sua veracidade. Nesse sentido, vejamos o disposto no art. 408 do Código de Processo Civil e nos artigos 219 e 221 do Código Civil:

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 de determinado fato, o documento particular prova a ciência, mas não o fato em si, incumbindo o ônus de prová-lo ao interessado em sua veracidade.

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. (g.n.)

Dessarte, havendo exigência por parte da autoridade fiscal, é necessário que o contribuinte se desincumba de seu ônus probatório e faça a prova do efetivo pagamento.

O entendimento aqui apresentado vai ao encontro de recentes decisões deste Tribunal:

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE ELEMENTOS DE PROVA ADICIONAIS. POSSIBILIDADE

A apresentação de recibo, por si só, não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais, tais como provas da efetiva prestação do serviço e de seu pagamento.

(Acórdão nº 9202-008.757, CSRF/2ª Turma, de 25/06/2020)

DEDUÇÃO IRPF. COMPROVAÇÃO DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS. INTIMAÇÃO PARA COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO.

A critério da autoridade lançadora, para fins de aplicação do art. 8º, II da Lei n. 9.250/95, podem ser solicitados, além dos recibos, outros elementos para comprovação ou justificação das despesas médicas declaradas. Com isso, há de se comprovar, quando regularmente intimado, o efetivo pagamento das despesas com os profissionais da área médica, que pretendeu aproveitar na DIRPF.

(Acórdão nº 9202-008.652, CSRF/2ª Turma, de 19/02/2020)

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. SOLICITAÇÃO DE ELEMENTOS DE PROVA ADICIONAIS. POSSIBILIDADE.

A apresentação de declaração do profissional não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais relativos às despesas médicas, tais como provas da efetiva prestação do serviço e do respectivo pagamento. Não comprovada a efetividade do serviço, tampouco o pagamento da despesa, há que ser restabelecida a respectiva glosa.

(Acórdão nº 9202-008.567, CSRF/2ª Turma, de 30/01/2020)

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE ELEMENTOS DE PROVA ADICIONAIS. PROVA DO EFETIVO PAGAMENTO. EXISTÊNCIA DE DÚVIDA RAZOÁVEL.

Os recibos não constituem prova absoluta das despesas médicas, ainda que revestidos das formalidades essenciais. Quando há dúvida razoável no tocante à regularidade das deduções pleiteadas, considerando-se valor e natureza, é legítima a exigência de prova complementar para a confirmação dos pagamentos. Na ausência de comprovação do efetivo desembolso, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, mantém-se a glosa das despesas médicas.

(Acórdão nº 2401-007.396, 2ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, de 17/01/2020)

DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.

Todas as deduções permitidas para apuração do imposto de renda esta sujeitas à comprovação ou justificação a juízo da autoridade administrativa.

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

A simples apresentação de recibos por si só não autoriza a dedução de despesas médicas, mormente quando, intimado, o contribuinte não faz prova do efetivo pagamento e da prestação dos serviços

(Acórdão nº 2301-006.449, 2ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, de 12/09/2019)

Ressalte-se, nesse sentido, a recente Súmula CARF nº 180, de observação obrigatória por seus conselheiros:

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, **negar-lhe provimento.**

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny