



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13653.000519/2007-30
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-004.221 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 28 de abril de 2021
Recorrente GERMANO LAMBERT TORRES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2004

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. 12/15), lavrada em 29/10/2007, 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 2004, formalizou o lançamento suplementar de ofício contendo a infração de **dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 46.234,00.**

Da Impugnação

O interessado apresentou a impugnação (e-fls. 2/10), alegando, em síntese, os seguintes argumentos, extraídos do relatório do julgamento anterior:

Alega que atendendo o inciso III do art. 10 do Decreto n.º 70.235/72 — a descrição dos fatos — o fisco não impugnou a autenticidade/a veracidade dos recibos que atendem aos requisitos previstos na legislação tributária.

Afirma que os recibos *"são documentos de dedução do imposto de renda do impugnante e também são documentos de receitas tributadas dos emitentes, onde data vênua, o fisco, quando pretendendo desqualificar os recibos deveria aferir sua autenticidade, desencadeando uma investigação nos profissionais emitentes"*.

Diz que no caso em foco o agente fiscal não questionou a autenticidade dos recibos e não fiscalizou os seus emitentes.

Cita a fundamentação legal citada no auto de infração destacando que pelos fundamentos da parte final do inciso III do § 2º do art. 8º da Lei 9.250/95, somente quando o contribuinte não possuir o recibo, poderá comprovar o pagamento por cópia de cheque nominal.

Afirma que ***"No presente processo o impugnante atendeu ao comando do inciso III do § 2º do art. 8º da Lei 9.250/95 'recibos' e também por Cheque."***

Acresce que a legislação exige que o contribuinte tenha os recibos emitidos pelos profissionais e na falta destes recibos tal prova poderá ser feita por meio de cheque nominal.

Argui que no presente processo existem efetivamente todos os recibos, e atendendo a intimação fiscal o impugnante apresentou as cópias dos cheques e uma planilha que demonstra passo a passo a sua capacidade de pagamento.

Conclui que nesses termos, a narrativa constante do auto de infração "indevidamente deduzido a título de Despesas médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução" é totalmente improcedente.

Corroborando suas razões de defesa o contribuinte colaciona ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais —CARF, e ainda, entendimento do Tribunal Regional da 1ª Região sobre a matéria.

Requer a defesa todos os meios de prova em direito admitida, juntada de documentos, oitiva de testemunhas e prova pericial, e por último que seja julgado improcedente o lançamento fiscal.

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão n.º 09-28.705 (e-fls. 299/307), os membros da 6ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG), por maioria de votos, julgou procedente em parte a impugnação e, do voto vencedor do relator designado *a quo*, podemos destacar o seguinte:

Não obstante o entendimento da nobre relatora, que encaminhou seu voto no sentido de que fossem restabelecidas as deduções com despesas médicas, glosadas pela não comprovação de seu efetivo pagamento, dela discordo com *a permissa vénia*.

O muito bem construído voto da relatora discorre sobre a presunção de veracidade dos recibos utilizados para comprovar despesas médicas e odontológicas, concluindo que esta somente pode ser afastada se a autoridade lançadora houver explicitado formalmente os indícios que a levaram a requisitar elementos adicionais de prova, no caso a demonstração da efetividade do pagamento.

É unânime nesta Turma de Julgamento que, tendo como fundamento os dispositivos legais já reproduzidos, notadamente os artigos 73 e 80 do RIR/99, percebe-se que, *a priori*, o recibo contendo todos os requisitos exigidos pela legislação é documento suficiente para comprovar a realização da despesa médica.

Contudo, nas situações em que haja dúvida acerca da idoneidade dos • recibos, pode a Fiscalização exigir outros documentos que permitam formar a convicção de que a despesa médica ou odontológica foi efetivamente realizada.

Para solicitar elementos adicionais, é cristalino que estejam presentes ao menos indícios que apontem para uma possível inidoneidade dos recibos, ajuízo da autoridade lançadora, que não está vinculada a destacá-los no lançamento. Ao exigir a comprovação dos pagamentos, o Auditor-Fiscal o fez porque teve dúvidas sobre sua efetividade, não havendo obrigatoriedade em decliná-las no documento de constituição de crédito.

Em consonância com o exposto acima, existe o respaldo de Acórdãos do Conselho de Contribuintes, como exemplificado a seguir:

...

A falta de descrição dos indícios que levaram a autoridade a requisitar outros elementos não cerceia o direito de defesa do contribuinte, que decorre da Constituição Federal, artigo 5º, inciso LV, com a seguinte redação:

...

Ou seja, o exercício do direito a ampla defesa traduz-se na faculdade da parte de manifestar sua posição sobre fatos ou documentos trazidos ao processo pela outra parte. É o sistema pelo qual a parte tem a garantia de tomar conhecimento dos atos processuais e de reagir contra esses.

Contudo, há que se considerar que a hipótese de preterição do direito de defesa do notificado não seria aplicável à notificação lavrada pela Fiscalização. E isto, porque o contraditório e a ampla defesa estão garantidos aos "*litigantes*", tanto no "*processo*" do administrativo, quanto no judicial. No processo administrativo o "*litígio*" só vem a ser instaurado a partir da impugnação à exigência, conforme dispõe o artigo 14 do Decreto 70.235/72. Portanto, é logicamente impossível cogitar-se de preterição do direito de defesa antes de materializada a exigência fiscal através do Auto de Infração ou da Notificação de Lançamento.

Não há, também, que se falar em agravamento da exigência inicial neste julgamento, pois não estão sendo alterados os fundamentos ou argumentos que suportam o lançamento. Esta autoridade julgadora não está suprindo uma eventual falta de descrição dos indícios de inidoneidade dos recibos.

Repita-se. à autoridade lançadora cabe, no caso de dúvidas quanto aos recibos apresentados, requisitar elementos adicionais de convicção, sem necessidade de relatá-los.

Enfim, a prova definitiva e incontestável das despesas, de acordo com a motivação do lançamento, deveria ser feita com a apresentação de documentos que comprovassem a efetividade do pagamento aos profissionais, cabendo salientar que, ao se fazer pagamentos de despesas onde se pleiteará, *a posteriori*, a dedução para fins de cálculo do imposto de renda a pagar ou a restituir, o contribuinte tem que se cercar de precauções para a eventualidade de comprovação.

E os documentos que poderiam fazer tal prova seriam, por exemplo, extratos bancários contendo ordens de pagamento, cheques ou saques coincidentes em datas e valores, ou pelo menos próximos, com os dados constantes dos recibos.

Na fase preparatória do lançamento, a autoridade fiscal aceitou os cheques de fls. 132/144 para comprovar a efetividade de parte dos pagamentos aos profissionais LUIZ GUILHERME XAVIER FARIA (R\$ 270,00) e ROBÉLIA ZARONI LEÃO PINTO (R\$ 1.680,00).

Em análise nesta fase impugnatória, também devem ser aceitos como comprovação de efetivo pagamento os cheques de fls. 111/131, relativos à profissional MARIA DE LOURDES C GORGULHO BARROS, no valor total de **RS 2.264,00**, e de fls. 138/139, referente a ROBÉLIA ZARONI LEÃO PINTO, no valor de **R\$ 160,00**, uma vez pertinentes, em datas e valores, aos recibos respectivos, devendo tais deduções serem restabelecidas.

Passa-se, assim, à análise dos extratos da conta bancária do impugnante, juntados às fls. 145/169, buscando verificar se há compatibilidade, em datas e valores, com os recibos dos pagamentos.

Neste sentido, verifica-se a existência de saques realizados pelo contribuinte de sua conta bancária que permitem a aceitação de algumas despesas, que devem ser restabelecidas, conforme discriminado abaixo:

...

Nos demais casos, a ausência de saques que permitissem a formação de convicção do efetivo pagamento das despesas leva à manutenção da glosa de **R\$ 29.720,00**, relativa aos seguintes profissionais:

...

Do exposto, encaminho o voto no sentido de considerar a IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE, resultando, por consequência, na manutenção parcial do crédito tributário constituído.

Do Recurso Voluntário

Inconformado com o resultado do julgamento de 1ª instância e amparado pelo contido no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, o interessado interpôs o **recurso tempestivo** (e-fls. 312/324), basicamente, utilizando-se das mesmas argumentações expendidas em sua peça impugnatória: i) que o fisco não impugnou a autenticidade dos recibos; ii) que os recibos apresentados atendem a todos requisitos da legislação; iii) que também apresentou cheques e

extratos e demonstrou em planilha passo a passo sua capacidade de pagamento; e iv) apresenta jurisprudência favorável a seu entendimento.

Informamos que o interessado não adiciona nenhum novo elemento de prova a fim de comprovar a efetividade dos dispêndios médicos, apenas junta cópia do voto vencido ao qual faz alusão.

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/odontológicas realizadas por: Milton Borges, no valor de R\$ 1.600,00; Milena C. C. de Siqueira Aoki, no valor de R\$ 2.250,00; Kleber de Arruda Almeida, no valor de R\$ 8.700,00; Luiz G. X. Faria, no valor de R\$ 1.290,00; Marcelo T. Kamimura, no valor de R\$ 7.880,00; e Ricardo J. Carneiro, no valor de R\$ 8.000,00 , perfazendo um total de R\$ 29.720,00.***

Do Mérito

Da Glosa sobre Deduções com Despesas Médicas

De início, convém reproduzir trecho constante da descrição dos fatos e enquadramento legal (e-fls. 13) de lavra da autoridade lançadora:

Glosa do valor de R\$ 46.234,00, 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

Não houve comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas:

R\$ 3.500,00 Milton-Borges R\$15.500,00; Kleber de Arruda Almeida R\$ 1.290,00; Luiz Guilherme Xavier Faria R\$11.000,00; Marcelo Takeshi Kamimura R\$ 8.000,00; Ricardo Jose Carneiro R\$ 1.680,00; Robelia Zaroni Leão Pinto R\$ 2.264,00; Maria de Lourdes C Gorgulho Barros R\$ 3.000,00; e Milena Carla de Siqueira Aoki.

O julgamento anterior, em seu voto vencedor, pronunciou-se a respeito (e-fls. 304/306), da seguinte forma:

...

Contudo, nas situações em que haja dúvida acerca da idoneidade dos recibos, pode a Fiscalização exigir outros documentos que permitam formar a convicção de que a despesa médica ou odontológica foi efetivamente realizada.

...

Em consonância com o exposto acima, existe o respaldo de Acórdãos do Conselho de Contribuintes, como exemplificado a seguir:

...

Repita-se, à autoridade lançadora cabe, no caso de dúvidas quanto aos recibos apresentados, requisitar elementos adicionais de convicção, sem necessidade de relatá-los.

Enfim, a prova definitiva e incontestável das despesas, de acordo com a motivação do lançamento, deveria ser feita com a apresentação de documentos que comprovassem a efetividade do pagamento aos profissionais, cabendo salientar que, ao se fazer pagamentos de despesas onde se pleiteará, *a posteriori*, a dedução para fins de cálculo do imposto de renda a pagar ou a restituir, o contribuinte tem que se cercar de precauções para a eventualidade de comprovação.

E os documentos que poderiam fazer tal prova seriam, por exemplo, extratos bancários contendo ordens de pagamento, cheques ou saques coincidentes em datas e valores, ou pelo menos próximos, com os dados constantes dos recibos.

...

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.)

Nessa mesma esteira, há o mandamento expresso no artigo 36 da Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, com supedâneo no princípio da verdade material, a seguir transcrito:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

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. 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. 13).

Com sua peça impugnatória o recorrente apresentou: **i) recibos** (e-fls. 23/102, 105, 184/186, 192/193 e 199/255); **ii) extrato bancário** (e-fls. 150/174); **e iii) cheques** (e-fls. 112/149 e 260/293), no intuito de comprovar a regularidade de seus dispêndios médicos/odontológicos.

Como visto, toda a documentação apresentada pelo interessado já foi objeto de avaliação do julgamento anterior.

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

Com efeito, o interessado **deveria apresentar outros elementos a fim de comprovar a efetividade daquelas prestações de serviços** que pudessem dar convicção a este julgador de sua efetiva realização, apenas para exemplificar (exames laboratoriais ou de imagens realizados, receituários, prontuários e/ou fichas de acompanhamento odontológico, entre outros possíveis).

Conclusão

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

