



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13799.000165/2009-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-005.579 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 21 de março de 2023
Recorrente ADALGISA LOPES WARD
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO RECORRIDA.

Considera-se definitiva a decisão proferida em primeira instância sobre as matérias que não tenham sido objeto de recurso voluntário pelo contribuinte.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. 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 dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

Relatório

Início o presente com a transcrição do relatório do julgamento de primeira instância:

Do Lançamento

O processo refere-se à notificação de lançamento de fls. 06/10 lavrada em face da contribuinte acima identificada, em decorrência de procedimento interno de revisão de Declaração Anual de Ajuste de Imposto de Renda Pessoa Física relativo ao exercício 2006, ano calendário 2005, por meio da qual foi exigido o seguinte crédito tributário:

Crédito Tributário Lançado	
Composição do Crédito	Valores (R\$)
IRPF - Suplementar (cód. 2904)	2.497,00
Multa de Ofício	1.872,75
Juros de Mora (calculados até 31/03/2009)	874,69
Total do Crédito Tributário Lançado	5.244,44

De acordo com o contido na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 09, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento da infração de Glosa de Dedução Indevida de Despesas Médicas no valor de R\$ 9.080,00, referente aos prestadores de serviços abaixo relacionados:

Mércia C. Vieira – psicóloga – R\$ 2.500,00 – contribuinte apresentou extrato de conta corrente do Banco do Brasil, mas não comprovou os efetivos pagamentos das despesas declaradas, pois não constam saques efetuados em datas próximas as datas dos recibos;

Flávio Hygino Rotelli – R\$ 5.400,00 - contribuinte apresentou extrato de conta corrente do Banco do Brasil, mas não comprovou os efetivos pagamentos das despesas declaradas, pois não constam saques efetuados em datas próximas as datas dos recibos. Contribuinte apresentou canhotos de cheques emitidos nos valores de R\$ 1.000,00, sendo que as datas de emissões e valores constantes nos recibos não coincidem com os cheques compensados;

Flávio Anacleto Barreto – R\$ 1.180,00 - contribuinte apresentou extrato de conta corrente do Banco do Brasil, mas não comprovou os efetivos pagamentos das despesas declaradas, pois não constam saques efetuados em datas próximas as datas dos recibos. Os recibos apresentados foram emitidos por Christianne C. Barreto;

Da Impugnação

Transcorrido o prazo regulamentar para apresentação de defesa ou pagamento do débito em epígrafe, a contribuinte apresentou manifestação tempestiva às fls. 02/04, anexando documentos às fls. 11/30, alegando em síntese que:

> efetuou os pagamentos a psicóloga Mércia C. Vieira em moeda corrente do valor que auferia mensalmente de benefício do INSS, que é sacado conforme comprovantes em anexo;

> com relação aos serviços prestados por Flávio Hygino Rotelli, no valor de R\$ 5.400,00, apresenta os canhotos de cheques e os extratos de conta corrente que comprovam os pagamentos, sendo que com autorização do próprio dentista o serviço foi parcelado em 5 vezes de R\$ 1.000,00 e R\$ 400,00 foram pagos em moeda corrente;

> o profissional emitiu vários recibos até totalizar o valor pago a ele da forma acima descrita pela impugnante;

> quanto ao valor pago de R\$ 1.180,00 declarados em nome de Flávio Anacleto Barreto, a impugnante desconhece essa pessoa;

> quanto a informação de que foram emitidos recibos por Christianne C. Barreto, a impugnante declarou pagamentos a essa psicóloga, mas não foi questionado neste auto de infração;

> requer acolhimento da impugnação e cancelamento do débito fiscal reclamado;

É o relatório.

A decisão de primeira instância foi proferida com a seguinte ementa:

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

Exercício: 2006

GLOSA DE DEDUÇÕES INDEVIDAS DE DESPESAS MÉDICAS.

Somente são dedutíveis as despesas médicas realizadas em conformidade com a legislação de regência e relacionadas ao tratamento da própria contribuinte ou de seus dependentes declarados.

Mantidas as glosas de despesas médicas, visto que o direito às suas deduções condiciona-se à comprovação dos correspondentes pagamentos e dos serviços prestados, a juízo da autoridade lançadora.

Inteligência dos artigos 73 e 80 do Regulamento de Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99).

Ciente do acórdão da DRJ em 28/09/2012, o(a) contribuinte, em 30/10/2012, apresentou recurso voluntário, no qual alega, em apertado resumo, que:

a) os recibos e documentos apresentados cumprem os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Marcelo Rocha Paura - Relator(a)

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 não Recorrida

Inicialmente informamos que a recorrente ***não se insurge*** contra a manutenção pelo julgamento anterior da glosa sobre ***deduções de despesas médicas realizadas por Mércia C. Vieira e Christiane C. Barreto, no valor total de R\$ 3.680,00.***

Trata-se, portanto, de ***matéria não devolvida a este Conselho para reanálise***, por meio de recurso voluntário já que o referido remédio administrativo foi utilizado pelo interessado apenas de forma parcial, conforme previsto no artigo 33 do Decreto 70.235/72:

Art. 33. ***Da decisão caberá recurso voluntário***, total ou ***parcial***, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Ademais, o art. 141 do Código de Processo Civil, norma de aplicação supletiva e subsidiária ao processo administrativo, estabelece que julgadores devem decidir nos limites da lide, sendo-lhes defeso conhecer de questões cuja lei exige iniciativa do litigante, ***in verbis***:

Art. 141. O juiz decidirá o mérito nos limites propostos pelas partes, sendo-lhe vedado conhecer de questões não suscitadas a cujo respeito a lei exige iniciativa da parte.

Desta forma, em relação àquelas despesas médicas, considera-se definitiva a decisão proferida pela instância de piso, tudo em conformidade com o insculpido no parágrafo único do artigo 42 do Decreto 70.235/72:

Art. 42. São definitivas as decisões:

...

Parágrafo único. *Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário* ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Da Matéria em Julgamento

A matéria constante na presente autuação devolvida a este Conselho para reanálise por meio de Recurso Voluntário é a ***dedução indevida de despesas médicas com Flávio Hygino Rotelli, no valor de R\$ 5.400,00.***

Do Mérito

Da Glosa sobre Deduções com Despesas Médicas

De início, convém reproduzir trecho constante da descrição dos fatos e enquadramento legal e seu complemento (e-fls. 9):

...

B) R\$ 5.400,00 pagamento declarado a FLAVIO HYGINO ROTELLI. Contribuinte apresentou extrato da conta corrente do 'Banco do Brasil, mas não comprovou os efetivos pagamentos das despesas pois não consta saques efetuados em datas próximas as datas -dos recibos. Apresentou canhotos de cheques emitidos n.º, 851101, 851153, 851157, 851194 e .851213, no valor-de-R 1.000,00, sendo que as datas das emissões e valores constantes nos recibos não coincidem com os cheques compensados.

...

O julgamento anterior, ao manter parcialmente a infração sobre as despesas médicas/odontológicas, fez as seguintes considerações a respeito (e-fls. 40):

> Flávio Hygino Rotelli – R\$ 5.400,00 – a declaração do prestador de serviços anexada às fls. 13, bem como ficha de atendimento, fls. 14, e radiografias, fls. 15/16, atestam os serviços contratados no período. Entretanto, não há compatibilidade de datas e valores entre os canhotos dos cheques e os recibos apresentados. Os recibos foram emitidos nas datas de 10/01, 10/02, 10/03, 10/04, 10/05, 10/06, 10/08 e 10/10 nos valores de R\$ 500,00 cada um, 10/07 no valor de R\$ 1.000,00 e 10/12 no montante de R\$ 400,00. Os canhotos atestam pagamentos de R\$ 1.000,00 nas datas de 15/04, 20/05, 15/06, 30/09 e 31/08. A divergência entre os valores não foi esclarecida na declaração emitida pelo profissional, não sendo razoável acreditar que este tenha emitido pelo menos 3 comprovantes de pagamentos em meses seguidos (10/01, 10/02 e 10/03) sem que tivesse recebido qualquer numerário. Mantém a glosa desta despesa médica;

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 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 fiscal requerer documentos adicionais para a comprovação da efetiva realização dessas despesas, se assim entender necessário. Numa correta interpretação dos dispositivos legais, pode-se inferir a necessidade da especificação e comprovação não só dos serviços prestados, bem como do seu efetivo pagamento.

Como visto, a exigência de elementos probatórios adicionais pela autoridade fiscal é legítima e encontra amparo na legislação acima colacionada. Tal procedimento também encontra suporte no enunciado da Súmula CARF nº 180 deste Conselho, in verbis:

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

Com efeito, 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 fiscal, 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 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.

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. 9).

Isto posto, temos que com sua peça impugnatória o interessado apresentou: ***i) declaração*** (e-fls. 13), emitida pelo respectivo profissional; ***ii) ficha de tratamento odontológico*** (e-fls. 14); ***iii) exames radiológicos*** (e-fls. 15/16); ***iv) recibos*** (e-fls. 17/20); ***v) extratos bancários*** (e-fls. 21/25); e ***vi) canhotos de cheques*** (e-fls. 26), no intuito de comprovar a regularidade de seus dispêndios odontológicos.

Já na peça recursal, apensou ***nova declaração*** (e-fls. 56) e ***cópias de cheques*** (e-fls. 63/84) referentes a esta despesa médica.

Da análise de todo o conjunto probatório colacionado, ***entendo que a recorrente logra êxito em comprovar a efetividade de sua realização.***

Logo, ***voto pelo restabelecimento das deduções com despesas médicas realizadas com Flávio Hygino Rotelli.***

Conclusão

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

Ante o exposto, ***conheço*** do Recurso Voluntário e, no ***mérito, DOU-LHE PROVIMENTO.***

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura

