



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13839.003045/2009-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-004.297 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 26 de maio de 2021
Recorrente MAURILIO DE NORONHA ZINI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2005

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. 68/72), lavrada em 21/09/2009, 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 2005, formalizou o lançamento suplementar de ofício contendo as infrações **de dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 25.726,06 e de dependentes, no valor de R\$ 1.272,00.**

Da Impugnação

O interessado apresentou a impugnação (e-fls. 2/8), alegando, em síntese, os seguintes argumentos, extraídos do relatório do julgamento anterior:

Apresentou os recibos conforme a efetiva declaração dos mesmos;

Inobstante tenha comprovado documentalmente as despesas médicas e apresentado extratos bancários, teve glosadas as despesas médicas declaradas;

As despesas médicas devem ser comprovadas com documentos originais onde constem nome, endereço e número de inscrição no CPF ou CNPJ de quem os recebeu;

Apresentou os documentos que contêm todos os dados prescritos;

Somente na falta dos recibos é que se pode exigir comprovação mediante cheque nominativo;

Somente se não comprovados os pagamentos é que a fiscalização deve pedir justificção prevista no art. 73 do RIR/99;

Quanto a glosa de R\$ 451,98 referente a Coife Odonto Serviços e Planos Odontológicos Ltda., que a Fiscalização afirma referir-se a pagamentos do ano-calendário 2003, afirma que a declaração apresentada refere-se ao ano de 2004, conforme recibo original em anexo.

Requer, diante do exposto, seja acolhida a presente impugnação e seja declarado improcedente o lançamento.

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão nº 17-53.147 (e-fls. 86/93), os membros da 11ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP), por unanimidade, decidiram pela procedência parcial da impugnação, mantendo o crédito tributário e, do voto do relator *a quo*, podemos destacar o seguinte:

Deduções de Despesas Médicas

As deduções de despesas médicas encontram previsão legal no art. 8º, inciso II, alíneas "a", e §2º, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que assim dispõe:

...

O contribuinte alega que apresentou à fiscalização os documentos que contêm todos os dados prescritos, e que somente se não comprovados os pagamentos é que a fiscalização deve pedir justificção prevista no art. 73 do RIR/99.

O art. 73 e seu § 1º, do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda) dispõe:

...

Por força dos dispositivos transcritos, a autoridade fiscal pode exigir que o contribuinte apresente, além dos simples recibos emitidos pelo profissional,

documentos que comprovem o efetivo desembolso dos valores, ou até mesmo documentos que comprovem os procedimentos médicos realizados.

No presente caso, verifica-se que a Notificação de Lançamento informa como motivo da glosa: o montante das despesas médicas declaradas, o fato de que os recibos apresentados estão em desacordo com as formalidades especificadas no art. 80, §1º, III, do RIR/99, e o fato de que os extratos bancários apresentados indicam saques em datas e valores diversos daqueles constantes nos recibos apresentados, não fazendo prova cabal do efetivo pagamento.

A glosa das despesas médicas relativas a Intermédica Sistema de Saúde S.A. teve por motivo a comprovação de apenas R\$ 1.932,57 contra o valor declarado de R\$ 2.656,65, e a glosa do valor de R\$ 451,98, relativo à Coife Odonto Serviços e Planos Odontológicos Ltda., se deu porquanto a declaração apresentada refere-se a pagamentos do ano calendário 2003.

...

A glosa das deduções das despesas médicas relativas aos profissionais: Fabio Corsini, Andréia A Bocoli, Marcio H. Frenhan, Ulisses Simoncelli e Claudia C Costa, teve por motivo a falta de comprovação do efetivo pagamento com base no montante das despesas médicas declaradas e na apresentação de documentos que não continham os requisitos legais.

O Impugnante declarou rendimentos tributáveis no montante de R\$ 104.329,35 e despesas médicas no montante de R\$ 38.108,63. Assim, as despesas médicas declaradas representam 36,5% dos rendimentos tributáveis declarados, revelando despesas exageradas em relação aos rendimentos declarados, autorizando a fiscalização a exigir a comprovação do efetivo pagamento destas despesas, com base no que dispõe o §1º do art. 73, acima colacionado.

O Impugnante apresenta na impugnação os mesmos recibos já apresentados à fiscalização.

Os recibos apresentados não indicam o beneficiário das consultas/tratamentos realizados e alguns deles indicam tratamento de familiares, sem discriminar seus nomes.

Não obstante não ter sido esse o motivo que embasou a intimação para comprovação do efetivo pagamento, considero relevante mencioná-lo, principalmente porque o contribuinte teve glosado, em sua declaração de ajuste anual, dependente que entregou declaração em separado.

Desta forma, tendo em vista que a fiscalização estava autorizada a exigir a comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas glosadas e que não houve apresentação de documentos comprobatórios do efetivo pagamento destas despesas na impugnação, deve-se manter a glosa do valor de R\$ 24.550,00.

A glosa do valor de R\$ 724,08, relativa à Intermédica Sistema de Saúde S.A., também deve ser mantida, posto que não foram apresentados documentos a ela relativos na impugnação.

Cabe razão ao Impugnante no tocante à glosa da dedução relativa ao Centro Odontológico Integrado – Coife, uma vez que a declaração apresentada refere-se ao

ano-calendário 2004, devendo-se restabelecer a dedução do valor de R\$ 451,98 à declaração de ajuste anual do Impugnante.

...

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. 97/105), em resumo, utilizando-se dos argumentos utilizados em sua impugnação.

Acrescenta que o motivo que enseja despesas médicas relevantes e o fato de sua filha exigir cuidados médicos especiais, devido a complicações cardiológicas, assim utilizando-se de várias especialidades para o seu tratamento.

Apresenta declarações a fim de suprir as falhas apontadas pelo julgamento anterior.

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\$ 25.274,08**.

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. 70) de lavra da autoridade lançadora:

Considerando o montante de R\$ 38.108,63 declarado como despesas médicas e tendo em vista que os recibos estão em desacordo com as formalidades especificadas no art. 80, par. 1º, III do RIR Decreto nº 3.000/99, o contribuinte foi reintimado em 22/06/2009 a apresentar a comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas E da efetiva prestação dos serviços médicos, através do Termo de Intimação Fiscal nº 0073/2003 deste DRF/JUN/Sefis, com ciência em 24/06/2009, conforme AR. dos Correios.

Para tanto apresenta extratos bancários, onde constam saques em datas e valores diversos daqueles constantes nos recibos apresentados, não fazendo, portanto, vinculação ou prova cabal do efetivo pagamento...

Assim, não tendo sido comprovado o efetivo pagamento, tampouco a efetiva prestação dos serviços, procedeu-se à glosa dos valores abaixo especificados:

FABIO CORSINI CPF 735.067.616-68 Valor R\$ 7.000,00; ANDREIA A. BOCOLI CPF 007.537.046-84 Valor R\$ 2.000,00; MÁRCIO H. FRENHAN CPF 562.439.526-49 Valor R\$ 5.000,00; ULISSES SIMONCELLI CPF 005.841.326-03 Valor R\$ 4.550,00; CLAUDIA C. COSTA CPF 044.554.116-40 Valor R\$ 6.000,00

Também foi realizada a glosa no valor de R\$ 724,08 pago a Intermédica Sistema de Saúde S.A. por falta de comprovação (Valor declarado R\$ 2.656,65 - Valor comprovado R\$ 1.932,57). Glosa do valor de R\$ 451,98, pago a Coife Odonto Serviços e Planos Odontológicos Ltda., tendo em vista que a declaração apresentada refere-se a pagamentos do ano calendário 2003.

O julgamento anterior, ao manter a infração sobre as despesas médicas/odontológicas, fez as seguintes considerações a respeito (e-fls. 100/101):

O Impugnante apresenta na impugnação os mesmos recibos já apresentados à fiscalização.

Os recibos apresentados não indicam o beneficiário das consultas/tratamentos realizados e alguns deles indicam tratamento de familiares, sem discriminar seus nomes.

Não obstante não ter sido esse o motivo que embasou a intimação para comprovação do efetivo pagamento, considero relevante mencioná-lo, principalmente porque o contribuinte teve glosado, em sua declaração de ajuste anual, dependente que entregou declaração em separado.

Desta forma, tendo em vista que a fiscalização estava autorizada a exigir a comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas glosadas e que não houve apresentação de documentos comprobatórios do efetivo pagamento destas despesas na impugnação, deve-se manter a glosa do valor de R\$ 24.550,00.

A glosa do valor de R\$ 724,08, relativa à Intermédica Sistema de Saúde S.A., também deve ser mantida, posto que não foram apresentados documentos a ela relativos na impugnação.

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 hospitalares, 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. 70).

Com sua peça impugnatória o recorrente somente apresentou ***recibos*** (e-fls. 14/59) e com seu recurso voluntário juntou ***declarações*** (e-fls. 106/113 e 134/137), ***laudos, exames e receituários*** (e-fls. 114/133), no intuito de comprovar a regularidade de seus dispêndios médicos/odontológicos.

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

Quanto à documentação apresentada com sua peça recursiva, ***as declarações suprem as falhas de formalidade apontadas nos recibos, porém não comprovam o efetivo pagamento destas despesas.***

Os demais documentos (laudos, exames, receituários e etc.) referem-se a períodos diversos do aqui em discussão e dizem respeito a outras especialidades médicas, ***não sendo possíveis correlacioná-los diretamente com os dispêndios médicos/odontológicos desta lide.***

Com efeito, da reanálise de todo o procedimento realizado até então, entendo que a documentação apresentada, por si só, neste caso particular, ***não são suficientes para comprovar a efetividade da prestação de serviços médicos e odontológicos.***

Da Sustentação Oral

Quanto ao protesto pela produção de sustentação oral, informamos que o recurso voluntário não é o instrumento adequado para tal solicitação.

Neste caso, o interessado deve formalizar seu pedido diretamente no sítio do CARF, conforme previsão contida no §2º, do artigo 61-A, do RICARF:

Art. 61-A. As turmas extraordinárias adotarão rito sumário e simplificado de julgamento, conforme as disposições contidas neste artigo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

(...)

§ 2º A pauta da reunião será elaborada em conformidade com o disposto no art. 55, dispensada a indicação do local de realização da sessão, e incluída a informação de que ***eventual sustentação oral estará condicionada a requerimento prévio, apresentado em até 5 (cinco) dias da publicação da pauta***, e ainda, de que é facultado o envio de memoriais, em meio digital, no mesmo prazo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017) (grifos nossos)

Das Decisões Administrativas

Esclarecemos, ainda, que outras decisões administrativas deste Conselho ou do Poder Judiciário, por mais valiosas que possam ser para o balizamento da jurisprudência administrativa, não tem o condão de vincular o entendimento desse julgador, conforme previsto no artigo 29 do Decreto 70.235/72:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Ademais, o entendimento predominante contemporâneo neste Conselho é o esposado por este relator. Abaixo alguns exemplos de julgados recentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, entre tantos outros disponíveis sobre a matéria:

Acórdão nº 9202-007-889, da 2ª Turma, em 23/05/2019

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF
Exercício: 2006 IRPF. DEDUÇÕES. COMPROVAÇÃO.

As deduções de despesas da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

Acórdãos nº 9202-007-803 e 9202-008.010, da 2ª Turma, em 24/04/2019 e 19/06/2019

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF Ano-calendário: 2002 e 2003

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

A apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais, 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.

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