



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13873.000139/2008-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-004.231 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 29 de abril de 2021
Recorrente NIURA APARECIDA DE MOURA RIBEIRO PADULA
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.

MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

É cabível, por expressa disposição legal, a imposição de multa de ofício, sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte.

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. 34/38), lavrada em 24/12/2007, em desfavor da 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 a infração de **dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 20.400,00**.

Da Impugnação

A interessada apresentou a impugnação (e-fls. 2/29), alegando, em síntese, os seguintes argumentos, extraídos do relatório do julgamento anterior:

O contribuinte impugnou o lançamento conforme instrumento de fls.01/28, alegando, em síntese:

- Padeceu de doença maligna que a fez se submeter a tratamentos especiais incluindo psicoterapia.
- Cerceamento de defesa. Afirma que lhe foram entregues cinco folhas contendo descrição dos fatos e enquadramento legal e que não teve conhecimento de todos os documentos que compõem o Mandado de Procedimento Fiscal, seu termo de abertura, diligências realizadas, aspectos formais e motivadores para análise e elaboração da defesa.
- Foi informado no sítio da Receita Federal da existência de processo administrativo nem outro documento no qual pudesse embasar sua defesa e ainda, que não teve acesso ao termo de procedimento fiscal e que protocolou pedido do qual não teve resposta. Conclui que a não entrega e falta de cientificação de todos os elementos referentes à glosa efetuada deixa clara a abusividade. Nisto requer nulidade do feito.

Quanto ao mérito alega:

- Legalidade das deduções de despesas médicas, mediante transcrição de dispositivos legais e jurisprudenciais.
- Os documentos apresentados possuem os requisitos para comprovação e não há prova em contrário da autenticidade.
- Impossibilidade de presunção absoluta em matéria tributária.

Nesse sentido o artigo 73, § 1º do RIR/99 não tem validade perante a Constituição Federal de 1988. Sustenta que o ônus da prova da invalidade dos recibos é do fisco.

- Junta declarações de recebimento e requer diligências para oitiva dos profissionais que prestaram os serviços, arrolados na impugnação.
- Ao final, requer o cancelamento do auto de infração.

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão nº 17-39.838 (e-fls. 175/181), os membros da 8ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP), por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação e, do voto do relator *a quo*, podemos destacar o seguinte:

...

Do mérito

Da peça de defesa, depreende-se que o contribuinte pretende convencer que o Fiscal teria se valido de presunção absoluta pela aplicação do disposto no artigo 73 cuja matriz legal é o § 3º do art. 11 do Decreto-lei nº. 5.844, de 1943, que por sua vez, **estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprovar ou justificar os pagamentos**, sendo que se desloca para ele o ônus probatório. Nesse contexto, em que pese a respeitável doutrina mencionada pelo impugnante, tal argumento não resiste aos elementos e circunstâncias de fato que cercam o lançamento impugnado, pois, existe um fato determinado pelo contribuinte, fato que se extrai da sua Declaração de rendimentos, qual seja o de que **teria efetuado despesas médicas no valor de R\$ 20.400,00 no ano calendário 2004. Despesas estas, destaco, que correspondem sozinhas por um percentual superior a 17% da renda bruta declarada e cerca de 58% de toda a dedução pleiteada.**

Diante desse fato, impõe-se aplicação da salvaguarda das disposições legais insculpidas no artigo 73 do RIR/99 que novamente transcrevemos:

...

Notadamente, não se trata de presunção absoluta visto que admite prova em contrário. Esta inversão legal do ônus da prova do fisco para o contribuinte transfere para o interessado o ônus de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o lançamento de ofício decorrente do não cabimento das deduções por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar implica em trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado.

Portanto, a critério da autoridade fiscal, além da exigência da apresentação de recibo com os requisitos legais mencionados, poderá condicionar a manutenção da dedução à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados. Não se trata de impor o dever de prova impossível mas registre-se que, em defesa do interesse público, é entendimento no âmbito da Receita Federal do Brasil que para gozar as deduções com despesas médicas não basta ao contribuinte a disponibilidade de simples recibos, cabendo a este, quando questionado pela autoridade administrativa, comprovar, de forma objetiva, a prestação dos serviços e o pagamento realizado, ônus do qual a contribuinte não se desincumbiu. Não se trata, afinal, de imputação de inidoneidade documental, mas da constatação da inépcia destes em fazer prova absoluta de pagamento perante o fisco visto que perante terceiros o valor probante de recibos e declarações é relativo, assim, embora nada impeça que sejam feitos pagamentos em espécie, ao optar por esta modalidade o contribuinte deve se cercar de maiores cautelas diante da possibilidade de ser arguida a efetividade destes pagamentos na hipótese de pleitear dedução da base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Física.

Ao confrontar o movimento bancário, fls. 94/160, com as declarações de recebimentos que os profissionais prestaram, as quais, diga-se de passagem, o fiscal apontou que sequer encontram respaldo nas Declarações de Ajuste Anual apresentadas por estes, não se verifica correspondência de datas e valores.

Notadamente, o movimento de saques, em sua maioria denota o pagamento de contas ou boletos bancários, entretanto, a impugnante quer convencer esta instância julgadora que se dirigia ao posto bancário, retirava valores centesimais, composto de

unidades de centavos, guardava esses valores por vários dias e então efetuava os pagamentos em valores exatos aos profissionais. Exemplificando: no dia 02 de janeiro, retirou R\$ 216,85; no dia 8 retirou R\$ 597,62 e no dia 10 efetuou pagamento no total de R\$ 1.166,00 a duas profissionais distintas, em valores exatamente iguais, aliás estes pagamentos sempre ocorriam na mesma data, dentista e fonoaudióloga e ficou com dinheiro "negativo" em mãos. Acrescenta ainda aos autos, fls. 45, o "prontuário dentário" sem qualquer identificação do prestador de serviço, orçamento indefinido e sem indicações de pagamentos.

...

Do Recurso Voluntário

Inconformada com o resultado do julgamento de 1ª instância e amparado pelo contido no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, a interessada interpôs o **recurso tempestivo** (e-fls. 188/199), no qual, em resumo, afirma que em circunstâncias adversas de vida é capaz de gastar não 17%, mas 100% de nossos rendimentos, se for preciso para retomar sua saúde.

Questiona se existe legislação que proíba pagamentos em espécie e guarda de moeda corrente nos lares ou mesmo que deve-se atrelar pagamentos com saques bancários.

Assevera que os recibos apresentados por profissionais habilitados gozam de total idoneidade, não podendo o Fisco simplesmente "supor" ser inadequado.

Entende, ser indevida a aplicação da multa de 75%, pois o procedimento fiscal não provou fraude ou dolo seu. Diz, também que a CSRF vem afastando o dolo, por erro escusável e cita jurisprudência administrativa favorável aos princípios da boa-fé.

Quanto ao ônus da prova, informa que cabe a fiscalização comprovar que os documentos apresentados não são válidos.

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\$ 20.400,00.**

Do Mérito

Da Glosa sobre Deduções com Despesas Médicas

De início, convém reproduzir trecho da descrição dos fatos e enquadramento legal e sua complementação (e-fls. 35) de lavra da autoridade lançadora:

Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Glosa do valor de R\$ *****20.400,00, 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

- R\$20.400,00 Glosa de despesas médicas devido que o contribuinte intimado através do Termo de Intimação Fiscal nº 395/2007 de 21/11/2007, embora apresentado os extratos bancários, não comprovou os efetivos pagamentos vinculando números do cheques, e em dinheiro; os números dos documentos dos saques (extrato bancário com o respectivo recibo) ou outro documento que comprove a entrada do valor em espécie, das Despesas relativo às beneficiárias: Fernanda Carla de Almeida CPF: 278.128.158-93- R\$7.000,00; Marília Mourão Brasil, CPF: 170.519.988-70 - R\$3.500,00; Cláudia Ed Ribeiro Parente, CPF: 170.497.158-67 R\$2.900,00; e Flávia Cristina Almeida, CPF: 161.921.068-19 R\$7.000,00. Comparando com os rendimentos declarados pelos beneficiários essas despesas correspondem parte significativa dos rendimentos, sendo que no primeiro item corresponde a mais de 50 % e no último item, a beneficiária não declarou rendimentos recebidos de pessoas físicas. Observa-se ainda, que há alguns recibos que são datados nos dias em que recaem nos sábados, domingos e feriado (10/01 Sábado (2); 30/05- domingo; 10/06(2), corpus Christi; 10/07(2) Sábado; 25/9 Sábado; 10/10(2) domingo; 30/10 Domingo), onde normalmente os profissionais não atendem clientes nesses períodos.

O julgamento anterior pronunciou-se a respeito, (e-fls. 179/180), da seguinte forma:

...

Ao confrontar o movimento bancário, fls. 94/160, com as declarações de recebimentos que os profissionais prestaram, as quais, diga-se de passagem, o fiscal apontou que sequer encontram respaldo nas Declarações de Ajuste Anual apresentadas por estes, não se verifica correspondência de datas e valores.

Notadamente, o movimento de saques, em sua maioria denota o pagamento de contas ou boletos bancários, entretanto, a impugnante quer convencer esta instância julgadora que se dirigia ao posto bancário, retirava valores centesimais, composto de unidades de centavos, guardava esses valores por vários dias e então efetuava os pagamentos em valores exatos aos profissionais. Exemplificando: no dia 02 de janeiro, retirou R\$ 216,85; no dia 8 retirou R\$ 597,62 e no dia 10 efetuou pagamento no total de R\$ 1.166,00 a duas profissionais distintas, em valores exatamente iguais, aliás estes pagamentos sempre ocorriam na mesma data, dentista e fonoaudióloga e ficou com dinheiro "negativo" em mãos. Acrescenta ainda aos autos, fls. 45, o "prontuário dentário" sem qualquer identificação do prestador de serviço, orçamento indefinido e sem indicações de pagamentos.

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.)

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. 35).

Com sua peça impugnatória a recorrente apresentou: **i) declarações** (e-fls. 41/44); **ii) prontuários odontológico e psicológico** (46 e 98/102); **iii) relatórios, laudos e exames médicos, relativos ao período de 1993 e 1999** (e-fls. 48/96); **iv) planilha de pagamentos** (e-fls. 103/106); e **v) extratos bancários** (e-fls. 108/170), no intuito de comprovar a regularidade de seus dispêndios médicos/odontológicos.

Como visto, toda a documentação apresentada pela interessada 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, a interessada **não apresentou elementos capazes de comprovar a efetividade daquelas prestações de serviços** e que pudessem dar convicção a este julgador de sua efetiva realização.

Da Aplicação da Multa de Ofício

Informamos que no presente lançamento não houve aplicação de multa em função da ocorrência de fraude ou dolo, se assim fosse, o seu percentual teria sido duplicado, em conformidade com o disposto no §1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96:

§ 1º ***O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado*** nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Com efeito, no presente lançamento foi aplicada a multa de 75%, incidente nos casos de falta de pagamento, falta de declaração e nos casos de sua inexatidão. Exatamente o caso desta lide:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Verifica-se, ainda, que o presente caso não se enquadra na situação de erro escusável, pois o contribuinte não foi induzido a erro em sua DAA por informações indevidas fornecidas por uma fonte pagadora.

Assim, ***não há nada a ser reparado neste tópico.***

Conclusão

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, especialmente o contido na descrição dos fatos e enquadramento legal do lançamento tributário, considero que a 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