



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13884.000700/2010-28
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-004.009 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 28 de janeiro de 2021
Recorrente JOAO VICENTE CAMARA DE FARIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

São nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, bem como os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Ausente estas situações, descaracterizada a hipótese de nulidade.

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 rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, 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. 4/9), lavrada em 12/04/2010, 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 2009, formalizou o lançamento suplementar de ofício contendo a infração de **dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 31.200,00**.

Da Impugnação

O interessado apresentou a impugnação (e-fls. 2/3), alegando, em síntese, os seguintes argumentos, extraídos do relatório do julgamento anterior:

Não se conforma com a Notificação de lançamento do qual a lavratura da notificação foi feita em 12/04/2010 e notificado em 19/04/2010;

Recebeu em 19/02/2010 o Termo de Intimação Fiscal com atraso de 5 meses;

Entregou os documentos necessários para comprovação de despesas odontológicas e médica através de declarações com firmas reconhecidas pelos profissionais da área e também cheques pagos a estes profissionais. Esses documentos foram enviados a Receita Federal de Mogi das Cruzes para serem entregues a Delegacia da Receita Federal do Brasil de São José dos Campos/SP em data de 23/02/2010;

Casou estranheza o fato de ter recebido a notificação cuja a alegação do auditor com relação a DIRPF dos profissionais não foram apresentadas ou os recebimentos de meus pagamentos não foram incluídas em suas Declarações, não existe justificativa com relação a isso e com relação as datas iguais nos recibos de profissionais diferentes;

Fez tratamento na arcada dentária, pois é Diabético e tem problemas sérios em toda área bucal;

Justiça se faz, quando as provas são claras e contundentes, pois não há que se discutir, os documentos são reais e estão anexos, o fato de os profissionais não terem apresentado suas declarações sem os valores recebidos, não poderá ser tirado o mérito e a veracidade da minha declaração;

Requer que seja acolhida a presente impugnação para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão n.º 17-47.554 (e-fls. 106/111), os membros da 11ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP), por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação e, do voto do relator *a quo*, podemos destacar o seguinte:

Dedução Indevida de Despesas Médicas

No tocante à glosa das despesas médicas, convém inicialmente transcrever a legislação que rege o assunto, que é o art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) — Decreto 3.000 de 26 de março de 1999:

...

Conforme se depreende dos dispositivos acima, cabe ao contribuinte a • prova de que faz jus à dedução pleiteada na declaração.

Foram declaradas as despesas médicas abaixo:

...

Abaixo um quadro demonstrativo das despesas médicas glosadas por falta do seu efetivo pagamento:

Vale salientar, primeiramente, que a Delegacia da Receita Federal do Brasil de São José dos Campos, anexa aos autos a cópia da declaração do exercício a que se refere o auto de infração, bem como o dossiê com toda a documentação da revisão da declaração, fls. 42 a 96, que consiste nas cópias dos recibos entregues pelo contribuinte a fiscalização a época.

Todos os recibos que se encontram nos autos e os que foram entregues também na defesa, fls. 08 a 22, não possuem os requisitos legais conforme preceitua o artigo art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) — Decreto 3.000 de 26 de março de 1999:

Vale salientar, primeiramente, que a Delegacia da Receita Federal do Brasil de São José dos Campos, anexa aos autos a cópia da declaração do exercício a que se refere o auto de infração, bem como o dossiê com toda a documentação da revisão da declaração, fls. 42 a 96, que consiste nas cópias dos recibos entregues pelo contribuinte a fiscalização a época.

Todos os recibos que se encontram nos autos e os que foram entregues também na defesa, fls. 08 a 22, não possuem os requisitos legais conforme preceitua o artigo art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) — Decreto 3.000 de 26 de março de 1999:

Diferentemente do que alega o contribuinte, este trouxe na defesa somente as microfilmagens dos cheques pagos ao profissional Gilvan Salvadori Ferro, fls. 28 a 30, comprovando o efetivo pagamento para este profissional apenas.

Quanto as declarações trazidas na defesa dos profissionais que receberam os valores referentes aos serviços prestados, essas não fazem prova do efetivo pagamento. O Contribuinte poderia muito bem trazer na defesa documentos comprobatórios, os quais já foram pedidos anteriormente, tais como: micro filmes de cheques, extratos bancários, transferências entre contas bancárias, docs., bancários, ordens de pagamento e etc., para comprovações dos efetivos pagamentos das despesas médicos-hospitalares-odontológicas. Vale salientar que o fiscal fez constar na notificação que as profissionais, dentistas, Sanciaray e Carolina sequer entregaram a declaração de rendimentos da época.

Portanto o contribuinte não fez prova do efetivo pagamento aos profissionais, conforme intimado no Termo de Intimação Fiscal, fls. 85, de 03/09/2009, nem na impugnação, além dos recibos não conterem os requisitos legais.

Conclusão Sendo assim, com base no exposto, voto pela procedência em parte da impugnação apresentada e pela **MANUTENÇÃO PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO** constituído na presente Notificação de Lançamento de acordo com os quadros abaixo:

...

Do Recurso Voluntário

Inconformado com o resultado do julgamento de 1ª instância e amparado pelo contido no artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72, o interessado interpôs o **recurso tempestivo** (e-fls. 121/137), arguindo contra a manutenção da glosa sobre suas despesas médicas.

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\$ 30.600,00.**

Da Preliminar

Da Nulidade do Acórdão de Primeira Instância

O interessado argui que a decisão recorrida é nula por absoluta falta de motivação e que o i. Relator procura motivar sua decisão sob o argumento de que “*as profissionais, dentistas, Sanciaray e Carolina sequer entregaram a declaração de rendimentos da época.*”

Bem, as hipóteses de nulidade, acerca de atos administrativos tributários, encontram-se dispostas no artigo 59 do Decreto 70.235/72, in verbis:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

A decisão anterior **não incidiu** nas hipóteses acima (e-fls. 106/111), sendo incabível a decretação de sua nulidade.

Ademais verifica-se que a decisão de piso foi devidamente fundamentada, **falta de comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas e odontológicas.**

Assim, pela sua total inépcia, **rejeito a preliminar de nulidade arguida.**

*Do Mérito**Da Glosa sobre Deduções com Despesas Médicas*

Em apertadíssima síntese, o recorrente afirma que foram apresentadas cópias de todos os recibos relativos às despesas médicas, inclusive de declarações, com firma reconhecida, dos profissionais prestadores de serviço médico e que os comprovantes atendem integralmente as disposições previstas no artigo 80 do RIR/99.

Diz que a referida Decisão, além de contrariar frontalmente a legislação de regência, não encontra amparo na jurisprudência que vem sendo reiteradamente consolidada por esse Colendo Conselho.

Assevera que não encontra amparo na legislação de regência a motivação utilizada pelo prolator do Acórdão recorrido que vem considerar apenas os documentos bancários como prova de pagamento da despesa médica, odontológica, de fisioterapia etc., para o exercício do direito de deduções a título de despesas médicas.

Informa ser falsa a afirmação de que os recibos de fls.16 a 22 não contém a indicação do nome paciente. e que a falta de indicação de seu nome nos recibos de fls. 08 a 16 foi devidamente regularizada pela Declaração firmada pela profissional Sanciaray Rachid.

Relata, ainda, que a falta de indicação apenas do endereço no recibo não implica na descaracterização do comprovante e a glosa da dedução até porque o profissional firmou Declaração/Recibo reconhecendo que recebeu o valor de R\$ 10.000,00 relativos à prestação de serviços de analgesia, alongamento e fortalecimento muscular da coluna e membros inferiores, no ano de 2008.

Em suma, estão acima transcritas, as principais linhas argumentativas de defesa do recorrente.

De início, convém reproduzir trecho constante da descrição dos fatos e enquadramento legal e seu complemento (e-fls. 7):

Glosa de despesas médicas-hospitalares-odontológicas em face de o contribuinte, intimado para que comprovasse, através de documentos comprobatórios - micro filmes de cheques ou qualquer outro documento que permitisse a efetiva comprovação das despesas - não apresentou tais documentos, nem solicitou prorrogação de prazo para atendimento, nem comprovou protocolo junto a órgãos financeiros que ensejassem seu interesse na comprovação do solicitado. Há que se ressaltar, ainda, que não consta para a profissional SANCJARAY PEREIRA RACHID - CPFMF nº 221.976.018-90, entrega de DIRPF para o exercício 2009; também para a profissional CAROLINA CESAR - CPFMF nº 318.918.448-81, não consta entrega de DIRPF para o exercício 2009.

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 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, 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.

Por fim, cabe esclarecer que **a motivação desta autuação foi a falta da efetiva comprovação das despesas médicas e odontológicas**, conforme apontado pela autoridade lançadora (e-fls. 7), sendo apenas subsidiárias as demais falhas constantes nos recibos, conforme apontou a decisão de primeira instância.

O recorrente apresentou **recibos** (e-fls. 12/27 e 52/74) **e declarações** (e-fls. 28/30) no intuito de comprovar a regularidade da prestação dos serviços médicos/odontológicos.

Da análise de toda a documentação acostada, entendo que somente os recibos e as declarações apresentados, por si só, neste caso particular, **não são suficientes para comprovar a efetividade da prestação de serviços médicos e odontológicos.**

Ressalto que o interessado **não apresentou ou especificou qualquer outro elemento, diretamente vinculado àqueles profissionais** que pudessem dar convicção a este julgador da efetiva prestação dos serviços por eles prestados, como por exemplo cópias de cheques, extratos bancários, exames laboratoriais ou de imagens realizados, prontuários e/ou fichas de acompanhamento médico, entre outros possíveis.

Esclarecemos que outras decisões administrativas deste Conselho, 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, não é assertivo o requerente quando afirma que o entendimento predominante deste Conselho é o esposado naquelas decisões, citamos alguns exemplos, entre tantos outros, os julgados recentes proferidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ementas in verbis:

Acórdão n.º 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 n.º 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.

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, especialmente o contido no complemento da descrição dos fatos e enquadramento legal, considero que o recorrente *não logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços médicos/odontológicos* e, assim, *voto pela manutenção das glosas sobre as respectivas deduções*, alinhando-me à conclusão da decisão de piso.

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário, **rejeito** a preliminar arguida e, no mérito, **NEGO PROVIMENTO**.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura