



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13981.000240/2008-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-004.011 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2021
Recorrente FLAVIO SCALCON
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. 5/8), lavrada em 30/06/2008, 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 a infração de **dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 20.000,00.**

Da Impugnação

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

Irresignado com o lançamento, o Interessado apresentou a impugnação de fls. 01/02, na qual expõe suas razões de contestação.

Diz que não pode concordar com a descrição dos fatos e enquadramento legal, pois não confere com a realidade dos fatos.

Afirma que a glosa efetuada pela fiscalização não tem fundamento legal.

Assevera que a fiscalização está "*criando 'lei' sem um projeto do executivo, estudado e aprovado pela Câmara do Deputados e pelo Senado Federal*".

Solicita que seja citada a lei que obriga os contribuintes a apresentar cheques nominativos, ordens de pagamento, extratos bancários e/ou comprovantes de depósitos bancários, assim como o defeito ou ilegalidade dos comprovantes de despesas apresentados.

Cita ementas de julgados do 1º Conselho de Contribuintes e transcreve o artigo 80, §1º, incisos II e III, do Decreto nº 3.000/1999.

Aduz que deixou de anexar as cópias autenticadas dos recibos utilizados como dedução porque já os apresentou em datas anteriores, mas ressalva que os mesmos continuam a disposição da Receita Federal para análise.

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão nº 07-24.361 (e-fls. 15/20), os membros da 5ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC), por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação e, do voto do relator *a quo*, podemos destacar o seguinte:

Preenchidos os requisitos formais de admissibilidade, conheço da impugnação.

O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), em seu artigo 80. §1º, incisos II e III, estabelece a possibilidade de dedução de despesas médicas, conforme transcrito abaixo:

...

Esta norma, no entanto, não dá aos comprovantes citados no inciso III em epígrafe, ainda que estivessem presentes todas as formalidades regulamentares, valor probatório absoluto. A apresentação de recibos de pagamento com nome e CPF do emitente têm potencialidade probatória relativa, não impedindo a autoridade fiscal de coletar outros elementos de prova com o objetivo de formar convencimento a respeito da prática da infração.

Nesse sentido, o artigo 73, **caput** e § I .do RIR/1999, autoriza a fiscalização a exigir provas complementares quando verificados indícios de que os documentos apresentados pelo contribuinte, mesmo possuindo os requisitos formais exigidos, não sejam idôneos para a comprovação:

...

Como se vê, existindo dúvida por parte da autoridade fiscal, quanto à idoneidade dos recibos/notas fiscais, pode esta solicitar provas da prestação dos serviços e da efetividade do pagamento, mediante cópia de cheques nominativos/extratos bancários ou intimação para que o profissional confirme a efetiva prestação dos serviços, por exemplo.

Neste diapasão, colhe-se da jurisprudência do egrégio Tribunal Regional Federal da 4. Região, da Câmara Superior de Recursos Fiscais e dos Conselhos de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais):

...

No caso concreto, infere-se, da leitura da "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" (fl. 05), que a fiscalização glosou as deduções declaradas a título de despesas médicas pagas à fisioterapeuta Micheline Katy Perret (R\$ 10.000,00) e ao dentista Rodrigo Juan F. Vieira (R\$ 10.000,00), por entender que os recibos apresentados pelo contribuinte, durante o procedimento fiscal, não são suficientes para comprovar o efetivo pagamento dos serviços.

Sucedendo, em sede de impugnação, o Interessado, além de não trazer qualquer novo elemento de prova apto a demonstrar o efetivo pagamento das citadas despesas, se limitou a aduzir que os recibos que apresentou à fiscalização são prova suficiente das deduções de despesas médicas glosadas.

Destarte, entendo que as citadas glosas devem ser mantidas devido a não comprovação do efetivo pagamento.

Cabe ressaltar, por fim, que em casos como o presente, em que o Autuado alega ter pago despesas médicas de alto valor em moeda corrente nacional, a prova do efetivo pagamento, para fins de confirmação dos recibos apresentados, pode ser produzida com a apresentação, por exemplo, de comprovantes de saques bancários relacionados com as despesas.

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. 26/30), 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\$ 21.300,00.**

Do Mérito

Da Glosa sobre Deduções com Despesas Médicas

Em apertadíssima síntese, o recorrente afirma que foram juntados todos os recibos, documentos suficientes a demonstrar que tais tratamentos foram realmente prestados.

Junta declaração pública da fisioterapeuta, Micheline Katy Perret Bertolli, confirmando os tratamentos fisioterápicos para o recorrente.

Que foi solicitado ao senhor Rodrigo Juan Flaviano Vieira a emissão de idêntica declaração, mas o mesmo encontrava-se em curso de aperfeiçoamento em Brasília e após seu retorno foi atender na área indígena e apresenta o recibos por ele fornecidos.

Cita jurisprudência dos Tribunais favorável a sua sustentação.

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. 6):

Glosa do valor de R\$ *****20.000,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução.

Dedução indevida a título de despesas médicas. O contribuinte foi intimado a apresentar comprovação do efetivo pagamento dos serviços médicos utilizados (cópias de cheques nominativos, ordens de pagamento, extratos de transferências bancárias e/ou comprovantes de depósitos bancários) aos beneficiários Micheline Katy Perret, CPF 656.704.009-25, no valor de R\$ 10.000,00 e Rodrigo Juan F.Vieira, CPF 025.188.789-80 no valor de R\$ 10.000,00.

Em resposta o contribuinte encaminha novamente cópia dos recibos de pagamento e informa que não possui cópias de cheques, ordens de pagamentos, extratos bancários nem comprovante de depósitos bancários aos beneficiários visto que os mesmos foram pagos diretamente aos favorecidos, ou seja, em moeda corrente nacional.

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 destaca-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.

O recorrente apresentou **recibos e declaração** (e-fls. 34/44) 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.**

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, ainda, que, excetuando as situações previstas no artigo 62, da Portaria MF nº 343/205 (RICARF), súmulas ou decisões judiciais por mais valiosas que possam ser para o conhecimento e balizamento da jurisprudência, 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.

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 e, no mérito, **NEGO
PROVIMENTO**.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura