



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.722310/2013-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-006.857 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de agosto de 2019
Recorrente MARIA LIMA DAS GRACAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2011

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. PROVA DO EFETIVO PAGAMENTO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

É facultado à autoridade fiscal intimar o contribuinte para demonstrar o efetivo pagamento das despesas médicas declaradas, sem prejuízo da apresentação dos recibos correspondentes à prestação de serviços. Não só é viável impor a comprovação do efetivo pagamento dentro do ano-calendário a que se refere a dedução, como também a demonstração que o ônus financeiro tenha sido suportado pelo declarante ou, eventualmente, por terceiro integrante da entidade familiar.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite (relator), Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly (Suplente convocada), Andréa Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa e Miriam Denise Xavier (Presidente). Ausente a conselheira Marialva de Castro Calabrich Schlucking.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2401-006.857 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15504.722310/2013-16

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (fls. 63/68).

Pois bem. Em nome do contribuinte acima identificado foi emitida Notificação de Lançamento relativa ao ano-calendário 2010, que apurou crédito tributário total de R\$ 20.416,93, sendo R\$ 10.587,50 de Imposto de Renda Suplementar, com ciência do sujeito passivo em 25/03/2013.

Motivou o lançamento de ofício a constatação de dedução indevida a título de despesas médicas, no valor total de R\$ 38.500,00, em face da não comprovação pelo notificado de seu efetivo pagamento à psicóloga Fábiana Pereira Coimbra Tassini (R\$ 22.500,00) e ao dentista Hugo Ernesto Lopes dos Santos (R\$ 16.000,00), depois de intimado neste sentido pela Fiscalização.

Inconformado, o interessado apresentou impugnação em 19/04/2013, alegando que apresentou recibos para comprovar as despesas médicas, não exigindo a legislação a apresentação de cópias de cheques ou extratos bancários. Acrescenta que apresentou extratos bancários durante a fase preparatória do lançamento que demonstram que sua movimentação bancária reforça sua capacidade de pagamento. Por fim, cita decisões administrativas corroborando seu direito à dedução pleiteada.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio do Acórdão nº 09-47.661 (fls. 63/68), cujo dispositivo considerou a impugnação improcedente, com a manutenção do crédito tributário.

Nesse sentido, cumpre repisar que a decisão *a quo* exarou, em síntese, os seguintes motivos e que delimitam o objeto do debate recursal:

1. Por certo, a legislação, em regra, estabelece a apresentação de recibos/nota fiscal, como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1º, III, do RIR/1999, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame, numa visão sistêmica da legislação tributária.
2. Portanto, sempre que houver motivação, seja por representar despesas exageradas, seja por não conterem, os documentos apresentados, os requisitos previstos na lei fiscal, a exigência de outros elementos comprobatórios, além dos recibos, é perfeitamente legal, especialmente com o fito de deixar evidenciada a efetividade das transferências dos recursos entre paciente e profissional da área de saúde.
3. Neste sentido, a autoridade lançadora requereu ao contribuinte, por meio do Termo de Intimação Fiscal de fls. 17, a apresentação de documentos que comprovassem os dispêndios relativos às despesas com saúde referentes à psicóloga Fábiana Pereira Coimbra Tassini (R\$ 22.500,00) e ao dentista Hugo Ernesto Lopes dos Santos (R\$ 16.000,00), no ano-calendário 2010, juntando cópias de cheques, ordens de pagamentos, transferências, entre outros documentos, nos quais ficasse demonstrado o efetivo pagamento de forma coincidente em datas e valores.

4. Considerando que as justificativas não foram suficientes, a autoridade fiscal lavrou o lançamento.
5. A prova definitiva e incontestável das despesas médicas, de acordo com a motivação do lançamento, deve ser feita com a apresentação de documentos que comprovem a efetividade do pagamento, cabendo salientar que, ao se fazer pagamentos de despesas onde se pleiteará, a posteriori, a dedução para fins de cálculo do imposto de renda a pagar ou a restituir, o contribuinte tem que se cercar de precauções para a eventualidade de comprovação.
6. Os extratos bancários apresentados durante a fase preparatória do lançamento não socorrem o contribuinte, uma vez que os saques não permitem vinculação de data e valor aos recibos apresentados, o que já havia sido analisado pela autoridade lançadora, conforme descrição no lançamento. No tocante à alegação de que possuía disponibilidade financeira em mãos, tal fato, por si só, não comprova que tais recursos tenham sido efetivamente utilizados para o pagamento das despesas questionadas, podendo ter tido destinação diversa.
7. No que concerne às jurisprudências invocadas, há que ser esclarecido que as decisões judiciais e administrativas sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, aplicando-se somente à questão em análise e vinculando as partes envolvidas naqueles litígios.
8. Concluindo, não tendo o interessado, nas oportunidades que lhe foram dadas, ou seja, tanto na fase investigatória do lançamento, como na fase impugnatória, apresentado os documentos exigidos para efetiva comprovação dos pagamentos por ele efetuados referentes às despesas questionadas, nada há a reparar no feito fiscal nesse aspecto. Deve, assim, ser mantida a glosa de despesas médicas no valor total de R\$ 38.500,00.
9. Do exposto, encaminho o voto no sentido de considerar a IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE, resultando, por consequência, na manutenção integral do crédito tributário constituído.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (fls. 74/78), apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

- a. A respeitável decisão contestada deve ser declarada improcedente, na espécie, por estar fundamentada em simples presunção, na repugnância das declarações dos prestadores dos serviços e dos recibos dos respectivos pagamentos das despesas médicas, sem apresentar qualquer prova razoável e suficiente para justificar e manter a tributação contestada. Isso porque os esclarecimentos prestados pela impugnante somente podem ser impugnados pelo Fisco ou por qualquer Autoridade Julgadora com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexistência (§ 1º do art. 79 do Decreto-lei nº 5.844/43, reproduzido no § 1º do art. 845 do RIR/99). No Auto de Infração e nas peças integrantes do respectivo

processo não há menção de prova ou do indício veemente de falsidade dos documentos fornecidos consoante o próprio entendimento da douta Julgadora Dra. Ester dos Santos Zacarias, e, por isso, a r. decisão em lide deve ser declarada improcedente por esse Colendo Conselho, por ofensa à tipicidade da norma jurídica pertinente à matéria.

- b. As declarações prestadas pela Dra. Fábiana Pereira Coimbra Tassini, CPF nº xxx e pelo Dr. Hugo E. L. Santos, CPF nº xxx, de fls. do processo, corroboradas com os respectivos recibos, provam a efetiva prestação dos serviços por estes profissionais e os pagamentos efetuados, na forma preconizada na alínea “a”, inciso II do art. 8º da Lei nº 9.250, de 26/12/95, e na respeitável decisão da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão CSRF/01-1.458/92, publicada nas páginas nº 875, DOU nº 14, de 19/01/95. Essa respeitável decisão da Colenda CSRF condiciona o gozo da dedução à vinculação do pagamento ou à prova efetiva prestação dos serviços, sem exigir que a prova dos pagamentos seja feita através de cheques. Além disso, com os pagamentos não foram efetuados através de cheques, seus valores nunca poderiam figurar nos extratos bancários apresentados. A norma legal expressa, no inciso III do § 1º do art. 80, do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99) permite que para a dedução da despesa médica, na falta de documento comprobatório dos serviços médicos de quem os recebeu, deve ser indicado o número do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento, e, por isso, repetindo, as declarações dos prestadores dos serviços médicos corroboradas com os recibos apresentados, data vênua, por si só, satisfazem as exigências expressas e tipificadas no mencionado inciso III do § 1º do art. 80, do RIR/99 (Decreto 3.000/99) para a comprovação da efetividade da despesa em lide, dispensando, por isso, a imaginada exigência da comprovação através de cheques.
- c. Diante das razões de fato e de direito expendidas, espera a recorrente o integral provimento do seu apelo, ainda que por equidade, para determinar o restabelecimento da dedução dos valores das despesas médicas questionadas, com o cancelamento da exigência tributária, objeto da lide, por constituir-se em efetiva justiça.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Mérito.

A acusação fiscal, no que interessa para o debate recursal, consiste na dedução indevida a título de despesas médicas, no valor total de R\$ 38.500,00, em face da não comprovação pela notificada de seu efetivo pagamento à psicóloga Fábiana Pereira Coimbra Tassini (R\$ 22.500,00) e ao dentista Hugo Ernesto Lopes dos Santos (R\$ 16.000,00), depois de intimada neste sentido pela Fiscalização.

Inconformada, a recorrente, em suma, insiste na tese segundo a qual apresentou os recibos para comprovar as despesas médicas, bem como declarações dos profissionais, não exigindo a legislação a apresentação de cópias de cheques ou extratos bancários.

Pois bem. Antes de adentrar ao exame aprofundado da discussão posta, necessário fazer uma breve explanação sobre a legislação pertinente à matéria.

A dedução das despesas médicas encontra suporte no art. 8º, II, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que, inclusive, trata das condições impostas para a sua legitimidade. É de se ver:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

a) aos 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;

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de: (...)

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

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 Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

Na mesma toada, segue o artigo 80 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, vigente à época, que tratava da questão da seguinte forma:

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;

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§ 2º Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.

§ 3º Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.

§ 4º As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.

§ 5º As despesas médicas dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

A respeito da necessidade de comprovação das despesas médicas, o próprio Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, em seu artigo 73, ressalva que as deduções estão sujeitas à comprovação e, as deduções “exageradas”, podem ser glosadas sem a audiência do contribuinte, conforme a seguir se verifica:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas à 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).

Em suma, as despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda dizem respeito aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, e se limitam a serviços comprovadamente realizados, bem como a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de

quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Mediante uma análise sistemática da legislação, percebe-se que, em regra, o recibo é uma das formas de se comprovar a despesa médica, a teor do que prevê o art. 80, § 1º, III, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Entretanto, havendo dúvidas razoáveis a respeito da legitimidade das deduções efetuadas, inclusive acerca da (a) efetiva prestação do serviço, tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente, ou (b) que o pagamento tenha sido realizado pelo próprio contribuinte, cabe à Fiscalização exigir provas adicionais e, ao contribuinte, apresentar comprovação ou justificativa idônea, sob pena de ter suas deduções glosadas.

Feitas essas considerações sobre a legislação de regência que trata da situação dos autos, passo a analisar os pontos duvidosos, a fim de solucionar a lide.

2.1. Despesas médicas com a profissional Fábria Pereira Coimbra Tassini (R\$ 22.500,00).

Em relação às despesas médicas com a profissional Fábria Pereira Coimbra Tassini – Psicóloga (R\$ 22.500,00), consta nos autos, os documentos de fls. 10/11 e 56/57, que mencionam o pagamento da quantia de R\$ 22.500,00, pelos serviços prestados de consulta e tratamento psicológico, durante os meses de fevereiro de 2010 a outubro de 2010.

Apesar da falta de juntada de prova do efetivo pagamento das despesas médicas, entendo que não há dúvida razoável quanto à sua realização, assim entendida a prestação dos serviços e o correlato pagamento pelo contribuinte, o que, ao meu ver, torna desnecessária a complementação da prova, para além dos documentos que já constam nos autos.

Ao meu juízo, os valores estão compatíveis com o mercado, sendo que os serviços foram realizados durante os meses de fevereiro a outubro de 2010, não havendo, nos autos, indícios que possam levantar suspeitas em desfavor do orçamento emitido pela profissional de saúde, bem como da respectiva declaração sobre o tratamento.

Ademais, conforme consta na Declaração de Ajuste Anual da recorrente (fls. 20/26), consta que esta possuía disponibilidade financeira suficiente para arcar com o pagamento das referidas despesas, inclusive, em espécie.

Assim, ao meu juízo, para o presente caso, entendo que o recibo emitido pela profissional, em conjunto com a declaração, que descreve o tratamento realizado, cumprem com as formalidades exigidas pela lei para a comprovação das despesas médicas com a profissional Fábria Pereira Coimbra Tassini, no valor de R\$ 22.500,00 (art. 80, § 1º, inciso III, do RIR/99).

2.2. Despesas médicas com o profissional Hugo Ernesto Lopes dos Santos (R\$ 16.000,00).

Em relação às despesas médicas com o profissional Hugo Ernesto Lopes dos Santos – Dentista (R\$ 16.000,00), consta nos autos, os documentos de fls. 08/10 e 58/59, que mencionam o pagamento da quantia de R\$ 16.000,00, pelos serviços prestados de tratamento odontológico, durante os meses de janeiro de 2010 a dezembro de 2010.

Apesar da falta de juntada de prova do efetivo pagamento das despesas médicas, entendo que não há dúvida razoável quanto à sua realização, assim entendida a prestação dos serviços e o correlato pagamento pelo contribuinte, o que, ao meu ver, torna desnecessária a complementação da prova, para além dos documentos que já constam nos autos.

Ao meu juízo, os valores estão compatíveis com o mercado, sendo que os serviços foram realizados durante os meses de janeiro a dezembro de 2010, não havendo, nos autos,

indícios que possam levantar suspeitas em desfavor do recibo emitido pelo profissional de saúde, bem como da respectiva declaração sobre o tratamento, que, inclusive, está bem detalhada.

Ademais, conforme consta na Declaração de Ajuste Anual da recorrente (fls. 20/26), consta que esta possuía disponibilidade financeira suficiente para arcar com o pagamento das referidas despesas, inclusive, em espécie.

Assim, ao meu juízo, para o presente caso, entendo que o recibo emitido pelo profissional, em conjunto com a declaração, que descreve o tratamento realizado, cumprem com as formalidades exigidas pela lei para a comprovação das despesas médicas com o profissional Hugo Ernesto Lopes dos Santos, no valor de R\$ 16.000,00 (art. 80, § 1º, inciso III, do RIR/99).

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, para restabelecer a dedução de despesas médicas pagas aos profissionais Fábيا Pereira Coimbra Tassini (R\$ 22.500,00) e Hugo Ernesto Lopes dos Santos (R\$ 16.000,00).

É como voto.

(assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Voto Vencedor

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Redator Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente no que se segue.

Em relação ao ano-calendário de 2010, a fiscalização efetuou a glosa de dedução de despesas médicas no montante total de R\$ 38.500,00, sendo R\$ 22.500,00 declarado como pago para **Fábيا Pereira Coimbra Tassini** e R\$ 16.000,00 para **Hugo Ernesto Lopes dos Santos**, tendo constado da DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL (e-fls. 17):

Glosa do montante de R\$ 38.500,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, correspondente ao somatório dos valores informados em nome de FABIA PEREIRA COIMBRA TASSINI, CPF (...), valor de R\$ 22.500,00 e HUGO E L SANTOS, CPF (...), no valor de R\$ 16.000,00. Conforme previsto no art. 73 do RIR/1999, a juízo da autoridade fiscal, todas as deduções estarão sujeitas a comprovação ou justificação, e, portanto, poderão ser exigidos outros elementos necessários à comprovação da despesa médica. A legislação que rege a matéria, em princípio, admite-se como prova de pagamento tão somente os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Porém, existindo dúvida quanto à efetividade de gastos médicos declarados, a legislação permite que a autoridade tributária não acate simples recibos como provas suficientes para evidenciar as efetivas realizações de tais gastos, podendo, a seu juízo, visando formar sua convicção, solicitar elementos adicionais que demonstrem a veracidade da dedução pleiteada. Neste caso, podem ser solicitadas provas que evidenciam a efetiva realização dos pagamentos correspondentes. A comprovação da efetividade dos pagamentos pode ser feita por meio de cópias de cheques fornecidas pela instituição financeira, comprovantes de depósitos na conta do prestador dos serviços, comprovantes de transferências eletrônicas de fundos, transferências interbancárias, comprovantes de transmissão de ordens de

pagamentos, e, no caso de pagamentos efetuados em dinheiro, extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e valores coincidentes em relação aos pagamentos em questão ou por outros documentos que o contribuinte julgar convenientes, desde que surtam os devidos efeitos legais. Dessa forma, o contribuinte foi novamente intimado para comprovar os efetivos pagamentos efetuados aos profissionais citados. Em resposta ao novo Termo de Intimação Fiscal, o contribuinte alegou que os pagamentos foram efetuados com os saques efetuados no Banco do Brasil, na conta (...) e Banco Itaú S/A, na conta (...) e apresentou os extratos bancários. No entanto, os valores dos saques não são compatíveis com as datas e o somatório dos valores mencionados nos recibos dos referidos profissionais.

Para **Fábia Pereira Coimbra Tassini**, a impugnação foi instruída com recibo (e-fls. 56) e orçamento (e-fls. 57), estando apenas aquele assinado (e datado de 11/02/2013):

Recibo (e-fls. 56)

RECIBO RS 22.500,00

Declaro para os devidos fins e efeitos de direito, especialmente, para fins de prova junto à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte - MG, que recebi da Sra. Maria Lima das Graças, CPF (...), conforme recibo fornecido, o total de RS 22.500,00 (vinte e dois mil e quinhentos reais) em moeda corrente, como pagamento dos meus honorários pelos serviços prestados de consultas e tratamento psicológico a sua pessoa, durante os meses de fevereiro de 2010 à outubro de 2010, conforme especificação anexa.

Por ser verdade, firmo o presente.

Belo Horizonte, 11 de fevereiro de 2013.

Orçamento (e-fls. 57)

A Sra. Maria Uma das Graças CPF nº (...)

Orçamento para o período de janeiro a dezembro de 2010

Serão 09 (nove) consultas e acompanhamento a seguir descritas :

Mês	Ano	Consultas Psicológicas	Valor
Fevereiro	2010	consultas e acompanhamentos	R\$ 2.500,00
Março	2010	consultas e acompanhamentos	R\$ 2.500,00
Abril	2010	consultas e acompanhamentos	R\$ 2.500,00
Maior	2010	consultas e acompanhamentos	R\$ 2.500,00
Junho	2010	consultas e acompanhamentos	R\$ 2.500,00
Julho	2010	consultas e acompanhamentos	R\$ 2.500,00
Agosto	2010	consultas e acompanhamentos	R\$ 2.500,00
Setembro	2010	consultas e acompanhamentos	R\$ 2.500,00
Outubro	2010	consultas e acompanhamentos	R\$ 2.500,00
Soma total.....			R\$ 22.500,00

Para **Hugo Ernesto Lopes dos Santos**, a impugnação foi instruída com recibos (e-fls. 58 e 59) e orçamento (e-fls. 58), todos estão assinados, porém há manifesta divergência entre as assinaturas evidenciadas nas e-fls. 58 e as evidenciadas nas e-fls. 59:

Recibo (e-fls. 58)

RECIBO RS 16.000,00

Declaro para os devidos fins e efeitos de direito, especialmente, para fins de prova junto à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte - MG, que recebi da Sra. Maria Lima das Graças, CPF (...), conforme recibo fornecido, o total de RS 16.000,00 (dezesseis mil reais) em moeda corrente, como pagamento dos meus honorários pelos

serviços prestados de tratamento odontológico a sua pessoa, durante os meses de janeiro de 2010 à dezembro de 2010, conforme especificação anexa.

Por ser verdade, firmo o presente. Belo Horizonte, 14 de fevereiro de 2013.

Recibos (e-fls. 59)

Três recibos emitidos em 05/07/2010, 10/09/2010 e 01/10/2010, respectivamente, nos valores de R\$ 7.000,00, R\$ 4.000,00 e R\$ 5.000,00, a totalizar R\$ 16.000,00.

Orçamento (e-fls. 57)

Orçamento em janeiro de 2010.

Paciente; Maria Lima das Graças CPF: (...)

Dente (s)	Serviços a executar	Valor
1º. Molar	Cirurgia retalho quadrante superior direito	R\$ 1.200,00
	Cirurgia retalho quadrante superior esquerdo	R\$ 1.200,00
	Cirurgia retalho quadrante inferior esquerdo	R\$ 1.200,00
	Cirurgia retalho quadrante inferior direito	R\$ 1.200,00
	Dessensibilização do colo à laser	R\$ 1.800,00
03 molares	Tratamento Endodôntico	R\$ 3.500,00
	Tratamento de gengivite 1ª. Sessão	R\$ 1.500,00
	Tratamento de gengivite 2ª. Sessão	R\$ 1.500,00
22/23	Coroa de jaqueta	R\$2.900,00
Soma total.....		R\$ 16.000,00

O Acórdão de Impugnação considerou que o sujeito passivo, nas oportunidades que lhe foram dadas, ou seja, tanto na fase investigatória do lançamento, como na fase impugnatória, não se desincumbiu do ônus de apresentar os documentos exigidos para efetiva comprovação dos pagamentos.

Nas razões recursais, a contribuinte reitera que a autoridade lançadora não apontou indícios para a exigência da comprovação do efetivo pagamento e que as declarações e recibos comprovam a efetividade da prestação de serviços e dos pagamentos, estando a decisão recorrida fundada apenas na repugnância das declarações dos prestadores de serviços e dos respectivos recibos. Logo, deve ser observada a jurisprudência invocada, ainda que não vinculante, não se podendo exigir apenas o pagamento por cheque.

Pois bem. Com respeito à matéria em discussão, confira-se o que diz a legislação tributária, por intermédio do Regulamento do Imposto de Renda, então veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

(...)

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).

(...)

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):

(...)

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;

(...)

Como se observa, o recibo de quitação e/ou a nota fiscal foram eleitos pelo legislador como documentos hábeis para a comprovação da realização da despesa médica, os quais devem conter, pelo menos, a indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem recebeu o pagamento.

Entretanto, o recibo e a nota fiscal não se constituem em prova absoluta do efetivo pagamento da despesa pelo contribuinte, que também é um requisito estipulado na legislação para a dedução, podendo a autoridade fiscal solicitar a exibição de elementos específicos de convicção a respeito do desembolso financeiro da importância registrada no documento.

Não só é viável impor a comprovação do efetivo pagamento dentro do ano-calendário a que se refere a dedução, como também a demonstração que o ônus financeiro tenha sido suportado pelo declarante ou, eventualmente, por terceiro integrante da entidade familiar.

A legislação tributária outorga competência à autoridade fiscal para que exerça um juízo sobre a necessidade e pertinência de apresentação de prova complementar, como forma de dar efetividade à sua atribuição legal de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias, buscando a constatação da veracidade da declaração de rendimentos do contribuinte (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, II, 'a', §§ 2º e 3º; e Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

Diante do caso concreto, incumbe ao agente fiscal determinar o grau de aprofundamento da auditoria quanto aos pagamentos efetuados. Negar tal permissão significa avançar indevidamente sobre a condução da ação fiscalizadora estatal, restringindo o dever legal de investigação dos fatos, devidamente autorizado pela norma regulamentar.

De modo algum a exigência da comprovação da efetividade do pagamento conflita com a presunção de boa-fé do contribuinte, porquanto não se cogita, naquele momento, da existência de má-fé na conduta do fiscalizado, mediante a prática de atos de falsidade, que levaria à aplicação de penalidade majorada.

A comprovação do efetivo pagamento associado às despesas médicas é um ônus probatório que pode ser atribuído a todo contribuinte que faz uso de deduções na sua declaração anual de rendimentos, na medida em que a despesa médica reduz a base de cálculo do imposto sobre a renda.

Assim sendo, a contribuinte não pode simplesmente eximir-se do ônus probatório com as afirmações de que as declarações provam a prestação de serviços e que recibos e declarações de pagamento são suficientes por si só para a comprovação da despesa médica e que pode efetuar pagamentos em dinheiro. Uma vez insatisfatórios os documentos apresentados e/ou esclarecimentos prestados pelo contribuinte, é legítima a realização do lançamento de ofício para desconsiderar as deduções que o declarante não logrou êxito em comprová-las.

Segundo minha convicção, no caso em tela, há dúvida razoável que enseja, necessariamente, elementos adicionais para a comprovação das despesas incorridas, tendo em conta o valor das despesas, examinado individualmente ou em conjunto, e a própria natureza dos serviços alegadamente prestados.

Nesse cenário, os recibos de e-fls. 56 e 58 foram firmados em valores totais e em 11 de fevereiro de 2013 (também na e-fl. 10) e em 14 de fevereiro de 2013 (também na e-fl. 8), ou seja, inclusive após a data de assinatura da impugnação em 20 de janeiro de 2013 (e-fls. 05). Além disso, os recibos de e-fls. 57 veiculam assinaturas divergentes do recibo e orçamento de e-fls. 58 e revelam o pagamento de montantes elevados, a indicar ser, em tese, fácil a comprovação de disponibilidade em espécie na data de emissão dos mesmos, o que não restou confirmado pelos extratos.

Acrescente-se que o sujeito passivo não apresentou provas tendentes a demonstrar as efetivas necessidade e intensidade dos serviços e a gerar convicção de que os períodos, montantes de atendimentos e valores evidenciados nos recibos/declarações eram razoáveis.

Nesse contexto, os documentos apresentados não são capazes de gerar convicção de que houve efetivamente o pagamento em dinheiro dos valores neles veiculados, não se aplicando, destarte, ao caso concreto, a jurisprudência invocada pela recorrente.

Por tais razões, na falta de comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas, mantenho a glosa de dedução a esse título.

Isso posto, voto por CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.