



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 17565.000145/2009-64
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-004.557 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 26 de outubro de 2021
Recorrente IZAQUE FERREIRA SUPINO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2007

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), Thiago Buschinelli Sorrentino e Marcelo Rocha Paura.

Relatório

Do Lançamento

Trata o presente de Notificação de Lançamento (e-fls. 8/12), lavrada em 08/09/2009, em desfavor do recorrente acima citado, no qual a autoridade fiscal, durante procedimento de revisão de sua Declaração de Ajuste Anual – DAA, relativa ao exercício de 2007, formalizou o lançamento suplementar de ofício contendo a infração **de dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 14.600,98.**

Da Impugnação

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

- Em 21/08/2009, apresentou na ARF/Ibitinga/SP, correspondência encaminhando toda a documentação solicitada pelo termo de intimação fiscal, à exceção do cheque no. 851477, cuja cópia tinha sido pedida ao Banco do Brasil.

Demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal requer seja acolhida a presente impugnação para que seja cancelado o débito fiscal reclamado.

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão nº 15-53.338 (e-fls. 63/68), os membros da 11ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP), por unanimidade, decidiram pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito tributário e, do voto da relatora *a quo*, podemos destacar o seguinte:

O contribuinte apresentou **impugnação** em **17/09/2009**, fl. 02, e não há nos autos informação sobre a ciência da presente Notificação de Lançamento. Consta na fl. 13 do processo o vencimento da multa em **22/10/2009** e, portanto, a impugnação é tempestiva, de acordo com o que dispõe o Parecer Cosit/Cotir/Ditir nº 26, de 09/04/97. Ademais atende aos requisitos de admissibilidade do Decreto 70.235, de 06/03/1972 e suas alterações posteriores. Assim, dela tomo conhecimento.

Deduções de Despesas Médicas

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

...

Do total das despesas médicas informadas na DIRPF/2007, foi glosado o valor correspondente a **R\$ 14.600,98**:

...

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

...

Com a impugnação foram apresentados os seguintes documentos da despesas médicas glosadas:

...

Destaque-se que o motivo da glosa estava vinculado à comprovação dos pagamentos relacionados aos respectivos recibos. Vejamos, fl. 10:

Complementação da Descrição dos Fatos

Intimado a comprovar o efetivo pagamento das despesas médicas declaradas apresentou cópia de cheque no valor de R\$ 2.290,00 beneficiário: Rogério

Guimarães. Foi considerado ainda o valor de R\$ 1.523,16 que consta no comprovante de rendimentos da fonte pagadora. Glosa dos demais valores declarados por falta de comprovação do pagamento.

Pelos documentos trazidos aos autos, o impugnante limitou-se a apresentar recibos que, na maior parte das vezes, não atenderam aos requisitos legais expostos na legislação acima colacionada.

O beneficiário dos recibos teria que provar que realmente efetuou os pagamentos dos valores neles constantes, para que ficasse caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução. Para tal comprovação, o impugnante poderia apresentar: cópia de cheques nominativos coincidentes em datas e valores com os recibos apresentados; extratos bancários; comprovantes de transferência bancária; prova de disponibilidade financeira, vinculada aos pagamentos, nas datas de suas realizações.

Ainda, **não** ficou comprovado, conforme o que disciplina o Art. 8º, inciso II, alínea "a", e §2º, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, **o efetivo pagamento** das despesas médicas relacionadas.

Por todo o acima exposto, deve ser mantida a glosa referente à Dedução Indevida de Despesas Médicas no valor de **R\$ 14.600,98**.

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. 74/75) argumentando, em resumo, o seguinte:

Todos os recibos de despesas médicas foram emitidos em meu nome para tratamento de minha pessoa e alguns estão sem a informação do endereço dos profissionais, mas dele consta o número do CPF, entretanto me disponho a consegui-los junto aos profissionais que os emitiram se me for permitido, bem como solicitar que coloquem o como de fato é o meu nome como usuário dos serviços prestados.

...

Venho alegar que tratam-se apenas de erros formais em tais documentos, o que não descaracteriza o cumprimento da norma em apresentar comprovantes de minhas despesas com serviços médicos.

...

Houve efetivamente o pagamento de tais despesas, independentemente de faltar um ou outro dado no documento.

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\$ 14.600,98.***

Do Mérito

Da Glosa sobre Deduções com Despesas Médicas

De início, convém reproduzir trecho constante na complementação da descrição dos fatos e enquadramento legal (e-fls. 10) de lavra da autoridade lançadora:

Glosa do valor de R\$ *****14.600,98, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação., ou por falta de previsão legal para sua dedução.

Intimado a comprovar o efetivo pagamento das despesas médicas declaradas apresentou cópia, de cheque no valor de R\$ 2.290,00 - beneficiário: Rogério Guimarães. Foi considerado ainda o valor de R\$ 1.523,16 que consta no comprovante rendimentos da fonte pagadora. Glosa dos demais valores declarados por falta de comprovação do pagamento.

O julgamento anterior, ao manter a infração sobre as despesas médicas/odontológicas, fez as seguintes considerações a respeito (e-fls. 68):

O beneficiário dos recibos teria que provar que realmente efetuou os pagamentos dos valores neles constantes, para que ficasse caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução. Para tal comprovação, o impugnante poderia apresentar: cópia de cheques nominativos coincidentes em datas e valores com os recibos apresentados; extratos bancários; comprovantes de transferência bancária; prova de disponibilidade financeira, vinculada aos pagamentos, nas datas de suas realizações.

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 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. 10).

Com sua peça impugnatória o recorrente apresentou: **i) cheque** (e-fls. 27/29); **ii) comprovante de rendimentos** (e-fls. 34); **e iii) recibos** (e-fls. 35/61), no intuito de comprovar a regularidade de seus dispêndios médicos/odontológicos.

Tais documentos já haviam sido objeto de análise pelas autoridades lançadora e julgadora, sendo acatadas as respectivas despesas médicas comprovadas pelos cheque e comprovante de rendimentos.

O Recorrente não apresentou nenhum outro elemento de prova com o seu recurso voluntário.

Como visto, a documentação apresentada inicialmente pelo interessado foi integralmente avaliada pelo julgamento anterior.

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

Com efeito, o interessado **deveria apresentar outros elementos a fim de comprovar a efetividade das prestações de serviços médicos/odontológicos** que pudessem dar convicção a este julgador de sua plena realização, apenas para exemplificar: cheques; extratos bancários; comprovantes de transferência bancários; exames laboratoriais ou de imagens realizados; receituários; prontuários e/ou fichas de acompanhamento odontológico, entre outros possíveis.

Conclusão

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, especialmente o contido na descrição dos fatos e enquadramento legal do lançamento tributário, considero que o recorrente **não logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços médicos/odontológicos** e, assim, **voto pela manutenção integral das glosas sobre as respectivas deduções**, alinhando-me à conclusão da decisão de piso.

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário e, no *mérito*, **NEGO PROVIMENTO**.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura