



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19647.001536/2008-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-004.603 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 27 de outubro de 2021
Recorrente CHRISTINE MARQUES DE MIRANDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO PARCIAL 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 dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para restabelecer as deduções com despesas médicas, no valor total de R\$ 2.690,00.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

Relatório

Em desfavor da contribuinte acima identificada foi emitida Notificação de Lançamento (fls. 67 a 72), relativamente ao ano-calendário de 2004, na qual foi apurado crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), acrescido de multa e juros, conforme demonstrativo abaixo:

Demonstrativo do Crédito Tributário	Valores (R\$)
IRPF Suplementar (Sujeito à Multa de Ofício)	4.640,10
Multa de Ofício (75%)	3.480,07
Juros de Mora	1.742,82
Valor do Crédito Tributário Apurado	9.862,99

2. Anteriormente, a interessada havia declarado saldo de imposto a pagar no valor de R\$ 6.089,74 (fl. 71).

3. De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 68 a 70), referido lançamento decorrerá das infrações a seguir.

A) Dedução indevida de despesas médicas

3.1 Por falta de comprovação do efetivo pagamento, foram glosados R\$ 14.436,48, relativamente às profissionais Cláudia Maria P. Rocha, Luciana de Oliveira Luna e Ana Paula de O. Alves Diniz. Esclarece a autoridade lançadora que reconheceu uma despesa médica no valor de R\$ 563,52, não informada pela contribuinte.

B) Omissão de rendimentos

3.2 Da análise dos documentos apresentados pela contribuinte e das informações constantes dos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, constatou-se omissão de rendimentos sujeitos à tabela progressiva, no valor de R\$ 8.883,37, compensando-se o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), relativo aos rendimentos omitidos, no valor de R\$ 156,95, como detalhado na tabela que segue:

Fonte Pagadora	CPF Beneficiário	Rendimento Omitido (R\$)	IRRF sobre Rendimento Omitido (R\$)
Santa Helena Paulista LTDA.	377.978.754-72	2.963,72	14,98
Unimed Guararapes Cooperativa De Trabalho Médico LTDA.	377.978.754-72	5.919,65	141,97
Total	-	8.883,37	156,95

C) Dedução indevida de previdência oficial

3.3 Glosa do valor de R\$ 2.228,84. Afirma a fiscalização que a contribuinte, equivocadamente, informou o IRRF referente aos rendimentos recebidos da COPECIR na linha correspondente à contribuição à previdência oficial.

4. Devidamente cientificada em 14 de janeiro de 2008 (fl. 13), a contribuinte apresenta impugnação (fls. 2 a 5) em 31 de janeiro de 2008 com base sinteticamente nos seguintes fundamentos:

“(..)

1. Confirmando a falta de informação de rendimento recebido da pessoa jurídica: Santa Helena em 2004, no valor de R\$ 2.963,72.

2. Confirmando a falta de informação de rendimento da pessoa jurídica: UNIMED Guararapes em 2004, no valor de R\$ 5.919,65.

Ambos NÃO enviados, em tempo pelas fontes pagadoras, portanto, assumo que esta parte do IRPF é devido.

Valor que recolho na data de entrega desta impugnação e anexo cópia do DARF, devidamente quitado, com a redução da multa prevista na norma.

Quanto a parte que se refere a glosa de despesas médicas:

Luciana Oliveira Luna	R\$ 7.000,00
Cláudia Maria P. Rocha	R\$ 4.000,00
Ana Paula de O. Alves Diniz	R\$ 4.000,00

(...)

- Os pagamentos foram efetivamente realizados em moeda corrente do país, o real, em espécie.
- A comprovação dos pagamentos são os documentos emitidos (RECIBOS), pelas profissionais, mediante efetivo pagamento do serviço prestado. (cópias no processo), cumprido a determinação da Receita Federal, com CPF, nome, endereço, valor, paciente, etc...

(...)

E ainda, o fato de em efetuando o pagamento em moeda corrente, atendo previsão do Banco Central do Brasil, visto que foi solicitado pela fiscalização da Receita Federal a comprovação dos pagamento em "cheque nominativo e/ou depósito em conta corrente/poupança" do beneficiário. Em que momento a norma exige que o faça?

(...)

Ora, apresento os recibos, cumprido todas as observações que a Receita Federal solicita, apresento os originais e AFIRMO que necessitei dos serviços, e recebo a AFIRMAÇÃO de que os documentos que apresento não são idôneos???? Basta que o(a) nobre auditor(a) olhe para o documento e afirme ser a contribuinte uma fraudadora? Não cabe a mim, provar que o documento, este revestido de todas as previsões legais é ou não idôneo, cabe ao fisco, antes, bem antes de tal afirmativa, provar de forma consistente que a documentação é "FRIA".

Diante de tais argumentos, solicito que a parte da glosa das despesas médicas seja considerada NULA, e que, com o pagamento da parte em que não recebi a documentação das fontes, que acato, e já havendo quitado seja esta notificação adequada e considerada encerrada, por ser de justiça o que solicito.

(...)” (imagem de texto retirada da peça impugnatória)

É o relatório.

A decisão de primeira instância foi proferida com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEDUÇÃO INDEVIDA DE PREVIDÊNCIA OFICIAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada. Consequentemente, torna-se definitiva no âmbito do Processo Administrativo Fiscal.

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

Ano-calendário: 2004

DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DESPESAS MÉDICAS. CONDIÇÕES.

Somente são dedutíveis, para fins de apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, as despesas médicas pagas em benefício do contribuinte titular ou de seus dependentes, desde que comprovadas mediante documentação hábil e idônea. A legislação tributária não confere aos recibos valor probante absoluto, sendo permitido à fiscalização exigir elementos adicionais de prova que demonstrem a efetividade do pagamento e da realização do serviço.

Cientificado da decisão de primeira instância, inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, alegando, em apertada síntese, os argumentos deduzidos na impugnação e apresenta extratos bancários.

É o relatório.

Voto

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\$ 15.000,00.***

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. 68) de lavra da autoridade lançadora:

...

Foram glosadas as despesas com Cláudia Maria P. Rocha (R\$ 4.000,00), Luciana de Oliveira Luna (R\$ 7.000,00) e Ana Paula de O. Alves Diniz (R\$ 4.000,00), tendo em vista não terem sido apresentados os comprovantes bancários dos efetivos pagamentos (cheques nominais ou depósitos bancários). A contribuinte alegou que os todos os pagamentos eram efetuados em espécie. Diante dos valores elevados despendidos, não seria difícil atestar-se a efetividade dos pagamentos mediante a apresentação dos extratos bancários em que houvesse a correspondência dos saques efetuados com os pagamentos referentes às profissionais.

O julgamento anterior, ao manter a infração sobre as despesas médicas/odontológicas, fez as seguintes considerações a respeito (e-fls. 78):

11.1 Por conseguinte, à fiscalização é permitido exigir elementos adicionais de prova. No presente caso, o motivo da glosa foi a não apresentação de documentação capaz de evidenciar o pagamento das despesas com saúde, a exemplo de cópias de cheques, comprovantes de transferências e extratos bancários. Como solução alternativa por oportunidade da impugnação, a interessada poderia demonstrar a realização do serviço através de cópias de exames, laudos, requisições, prontuários, fichas de atendimento ou outros documentos de natureza similar que servissem de sustentação ao conteúdo dos recibos. Nada foi juntado ao processo nesse sentido.

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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. 68).

Na impugnação a contribuinte apresentou somente **recibos** (e-fls. 51/56).

Como visto, a documentação apresentada inicialmente pela interessada já foi objeto de avaliação do julgamento anterior que concluiu pela insuficiência daqueles elementos para fins de comprovação da efetiva transferência dos recursos financeiros.

Em sede recursal, adiciona **extratos bancários** (e-fls. 94/119), com os quais tenciona comprovar as transferências de numerário pelos saques que realizou.

No caso de comprovação por meio de extratos bancários, entendo que somente podem ser considerados para fins de comprovação do efetivo pagamento **os saques em valores compatíveis com os pagamentos e que tenham sido efetuados em datas coincidentes ou bem próximas do respectivo desembolso financeiro**.

De acordo com o critério acima explicitado, entendo que **somente podem ser aceitos os seguintes pagamentos**:

- **Pagamento de R\$ 600,00**, realizado em 10/03/2004, para a profissional Luciana Luna (e-fls. 54), em virtude do saque de R\$ 1.000,00, no Unibanco, realizado no dia 04/03/2004 (e-fls. 96);

- **Pagamento de R\$ 850,00**, realizado em 14/04/2004, para a profissional Luciana Luna (e-fls. 55), em virtude do saque de R\$ 1.000,00, no Banco do Brasil, realizado no dia 12/04/2004 (e-fls. 99);

- **Pagamento de R\$ 640,00**, realizado em 30/04/2004, para a profissional Ana Paula (e-fls. 56), em virtude dos saques de R\$ 600,00 e R\$ 400,00, no Banco do Brasil, realizado no dia 28/04/2004 (e-fls. 99); e

- **O valor de R\$ 600,00** referente ao pagamento de R\$ 840,00, realizado em 30/11/2004, para a profissional Cláudia Rocha (e-fls. 51), em virtude do saque de R\$ 600,00, no Banco do Brasil, realizado no dia 29/11/2004 (e-fls. 113).

Assim, **voto pelo restabelecimento parcial das deduções com despesas médicas, no valor total de R\$ 2.690,00**.

Conclusão

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, especialmente o contido na descrição dos fatos e enquadramento legal do lançamento tributário, considero que o recorrente **logrou êxito parcial em comprovar a efetividade da prestação dos serviços médicos/odontológicos**.

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário e, no **mérito, DOU PROVIMENTO PARCIAL** para restabelecer as deduções com despesas médicas, no valor total de R\$ 2.690,00.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura

Fl. 9 do Acórdão n.º 2001-004.603 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 19647.001536/2008-31