



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.723281/2010-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2002-007.035 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 26 de outubro de 2022
Recorrente EDNA PEIXOTO SA CAVALCANTE DE ALBUQUERQUE
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2009

MANUTENÇÃO DECISÃO DRJ - RÉPLICA DAS RAZÕES
IMPUGNATÓRIAS - APLICAÇÃO DO RICARF

O contribuinte faz alegações completamente genéricas, não apresentando qualquer fundamento novo, nem sequer carrega aos autos qualquer prova documental que corrobore com as suas alegações e que seja capaz de afastar a autuação, motivo pelo qual adoto as razões da decisão de piso, conforme artigo 57, §3º do RICARF.

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)

Diogo Cristian Denny - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thiago Duca Amoni - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo de Sousa Sateles, Thiago Duca Amoni, Diogo Cristian Denny (Presidente).

Relatório

Para o(a) contribuinte acima identificado(a), foi lavrada a Notificação de Lançamento, relativa ao Exercício 2009, exigindo o crédito tributário de R\$ 2.254,96 (atualizado até 30/9/2010), tendo em vista a constatação de dedução indevida de despesas médicas (R\$ 4.367,42), assim motivada:

“Foram glosadas as seguintes despesas médicas:

-R\$ 597,42-Sul América Seguros Saúde, relativo à diferença entre o valor total pago ano-calendário 2008, no montante de R\$ 5.197,39 e o valor deduzido de R\$ 5.794,81.

-R\$ 3.770,00-Andrea Silvestre Leite Araújo, tendo em vista que, apesar de intimada, a contribuinte não comprovou o efetivo pagamento.

Corroboram tal convicção, os seguintes Acórdãos do 1º Conselho de Contribuintes: Acórdão 102-48.922 em 25/01/2008 - 2a. Câmara; Acórdão 104-17.261 em 10/11/1999 - 4a. Câmara.”

Cientificado(a) do lançamento, o(a) interessado(a) – vide fl. 12 – apresentou a impugnação, na qual acata a glosa do plano de saúde, requerendo que esta seja considerada quitada conforme PERDCOMP apresentado. Por outro lado, contesta a glosa das despesas relacionadas à profissional Andréa Silvestre Leite Araújo (R\$ 3.770,00); no caso, após transcrição da legislação acerca das deduções legais da base de cálculo do IR, com especial foco nas despesas médicas, argumenta que:

· Quando intimada apresentou todos os recibos que possuía relativos às despesas médicas informadas como dedução do Imposto de Renda. Todavia, desconhecia e também sequer foi informada pelo responsável pela recepção dos documentos que era necessário constar nestes recibos os requisitos formais constantes da legislação. *“Infelizmente, tal informação não é disponibilizada para todos os contribuintes tomarem conhecimento e, mais ainda, direcionada aos conselhos de médicos, dentistas, etc, para que orientem estes profissionais a emitir os recibos corretamente e evitar constrangimentos a seus clientes.”*

· Embora tenha estranhado o fato de ter sido solicitada a apresentação de cópias dos cheques dos pagamentos, especialmente em seu caso que, muitas das vezes utilizou valores recebidos de seu marido em dinheiro para os pagamentos, apresentou os extratos bancários. *“Só quando recebi a notificação de lançamento foi que tomei conhecimento de que não me bastaria pedir os recibos dos médicos com todos os requisitos exigidos em norma. A Receita Federal, pelo que está dando a entender, considera que todos os contribuintes são malfeitores tentando burlar o fisco e que, portanto, não só tem de apresentar os recibos médicos, como têm de provar que pagou o médico.”*

· *“Além dessa indevida exigência, há de se salientar que na presente autuação há uma ilegalidade flagrante no que tange a alegação de não comprovação do efetivo pagamento. Além da exigência dos requisitos do recibo, o único dispositivo legal transcrito que trata das deduções informa, no art. 73, do Decreto nº 3.000/99, que estas deverão ser **COMPROVADAS ou JUSTIFICADAS**.”*

· *“Ora, em relação à COMPROVAÇÃO das despesas a Lei, e somente a Lei pode determinar a forma de comprovação. Neste caso a Lei nº 9.250/95 exige como meio idôneo para comprovação apenas o recibo revestido dos requisitos legais. Assim as despesas estariam comprovadas legalmente.”*

· *“Em relação à JUSTIFICAÇÃO estaria seria cabível apenas quando houvesse dúvida acerca da necessidade da despesa. Ora no caso em tela a fiscal poderia ter solicitado a justificação da necessidade de acompanhamento psicológico da minha parte e seria apresentada a série de dados abaixo relacionados ...”*

· *“Por que a Receita Federal simplesmente não verifica junto à declaração de rendimento apresentada pela psicóloga se existe a informação de rendimentos recebidos de pessoa física compatíveis com as despesas pagas pela minha pessoa? Tal procedimento se chama circularização e é o que seria cabível num caso destes em vez de requerer comprovações que nem em todos os casos podem ser feitas, já que inexiste previsão legal que obrigue o*

contribuinte a tirar cópias de todos os seus cheques ou guardar cada comprovação de saque para demonstrar que pagou aos médicos que acaso tenha de utilizar.”

· *“Disto se depreende que deve ser considerada integralmente indevida a autuação, devendo ser canceladas as glosas dos valores das deduções de despesas médicas realizadas com a Dra. Andrea Silvestre Leite Araújo, haja vista que a comprovação das mesmas foi regularmente realizada de acordo com as normas estabelecidas pela Lei nº 9.250/95, não cabendo comprovação do efetivo pagamento, vez que tal exigência desborda das normas legais e, no presente caso, é exigência impossível, haja vista que muitas das vezes foram utilizados recursos recebidos de meu próprio marido e que não saíram diretamente de minha conta-corrente.”*

Ciente do acórdão da DRJ em 20/02/2014, o(a) contribuinte, em 14/03/2014, apresentou recurso voluntário, no qual alega, em apertado resumo, que:

a) despesas médicas estão comprovadas nos autos

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Thiago Duca Amoni - Relator(a)

O recurso apresentado é tempestivo e, por reunir os demais requisitos formais de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, dele toma-se conhecimento.

Como bem pontuado pela DRJ, o contribuinte não apresenta impugnação, faz a glosa de despesas médicas com o plano de saúde. Ainda, em sede recursal, como não há qualquer fundamento novo ou apresentação de outras provas documentais que corroborem com as alegações do contribuinte e que sejam capazes de afastar a autuação, adoto as razões da decisão de piso, conforme artigo 57, §3º do RICARF:

Inicialmente, destaque-se que a defesa é parcial, uma vez que a contribuinte acata a glosa das despesas médicas vinculadas ao plano de saúde. Assim, sobre tal parcela não se instaurou litígio, tendo sido o imposto suplementar dela decorrente, no valor de R\$ 164,30, afastado do presente processo (fl. 64).

No mais, esclareça-se que, à autoridade administrativa no desempenho da atividade lançadora, que é vinculada e obrigatória, cabe exigir o crédito tributário com observância da legislação vigente à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, segundo o artigo 144, caput, do Código Tributário Nacional, sem imiscuir-se no aspecto da validade da lei sob o ponto de vista de qualquer princípio constitucional, porquanto a norma legal presume-se válida e de acordo com os princípios da Constituição da República, assegurado o direito de quem, porventura, julgar-se prejudicado arguir a pretensa inconstitucionalidade na órbita competente, que é o Poder Judiciário. Ademais, acerca do argumento de possível ofensa a princípios constitucionais, cumpre ressaltar que não cabe efetivamente a esta autoridade julgadora manifestar-se a respeito, por lhe faltar competência para fazê-lo, repise-se, conforme o art. 26-A do Decreto 70.235/72, com redação dada pela Lei 11.941/09.

Sobre dedução a título de despesas médicas, mister se faz transcrever a legislação que a rege, na espécie, o art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), cuja matriz legal é o artigo 8º, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.250/1995, que dispõe:

“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").

§1ºO 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. (...).”

Conforme se depreende do dispositivo legal transcrito, que ao contrário do alegado na defesa, está sim disponível para consulta a todos os contribuintes, cabe ao beneficiário das deduções apresentar documentos de que realmente efetuou o pagamento no valor pleiteado como despesa, bem assim provar a época em que o gasto ocorreu, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

Quanto a gastos efetuados com profissionais da área de saúde, pessoas físicas, pleiteados como dedução na DIRPF, cabe dizer que, em princípio, admite-se como prova de pagamentos os recibos por eles fornecidos, desde que neles constem os requisitos estabelecidos pelo no art. 80, §1º - incisos II e III, do RIR/1999, anteriormente transcrito.

Contudo o art. 73, § 1º, do RIR/99 estabelece que:

“Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decretos-lei nº 5.844, de 1943, art. 11 e § 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).” [negritos não originais]

À luz do exposto anteriormente, com destaque especial para o citado art. 73, tem-se que a autoridade administrativa, nos termos que lhe reserva e determina o art. 142 do CTN, age de forma vinculada, revestida da legalidade que norteia a sua atividade. Por certo, a legislação, em regra, estabelece a apresentação de recibos, 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.

Cabe esclarecer, sobre noção básica da teoria da prova no âmbito administrativo, que, na busca da verdade material, a autoridade administrativa, seja lançadora ou julgadora, forma seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

A referida autoridade não está adstrita a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo firmar sua convicção a partir do cotejo de elementos de variada ordem - desde que estejam esses, por óbvio, devidamente juntados ao processo.

Na espécie, cabe ao Fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, o que se infere da interpretação do art. 73, § 1º, do RIR/99, cuja base legal é o art. 11, § 4º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943. A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados.

Assim é no processo administrativo fiscal, porque nesta seara, a comprovação fática do ilícito raramente é passível de ser produzida por uma prova única, isolada. No âmbito dos ilícitos de ordem tributária dificilmente ter-se-á um documento que ateste, isolada e inequivocamente, a prática de tais ilícitos; a prova única, aliás, só seria possível, praticamente, a partir de uma confissão expressa do infrator, circunstância que dificilmente se terá, por mais evidentes que sejam os fatos.

Dessa forma, existindo dúvida quanto à efetividade dos gastos médicos declarados, a legislação tributária permite que a autoridade fiscal 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 de modo absoluto a veracidade do pleito declarado.

No mais, é regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem cabe 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**. Aliás, a inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para o sujeito passivo o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação.

A prova da dedução incumbe a quem interessa. Portanto, se a fiscalização exigir a comprovação da efetividade dos pagamentos o declarante deve fazê-la. Não há dúvidas de que o ônus da prova das deduções é do contribuinte, pois foi ele quem as declarou como existentes e somente ele se beneficiará delas; logo, sendo o principal interessado, cabe-lhe o encargo da comprovação inequívoca dessas deduções, não competindo à RFB intimar os prestadores de serviços a fim de produzir provas em favor do contribuinte. Ademais, as informações nas DIRPFs sobre recebimentos de pessoas físicas são feitas de modo global (não por paciente); portanto de nada adiantaria verificar a declaração do prestador de serviços.

No caso em apreço, consoante se depreende da descrição dos fatos da notificação, a contribuinte fora intimada a comprovar o efetivo pagamento das despesas vinculadas a Andrea Silvestre Leite Araújo e, não o tendo feito, deu ensejo ao lançamento.

De fato, vale ressaltar que nenhum dos elementos constantes dos autos é hábil a comprovar o efetivo pagamento. Assim, para dirimir tal dúvida, tendo em vista a motivação do lançamento, deveria a interessada ter carreado aos autos, por exemplo, cópia de cheques nominais microfilmados, extratos bancários em que constassem saques com compatibilidade de datas e valores, ordens de pagamento ou transferências eletrônicas..., consoante solicitado na intimação (vide fls. 36/37).

Ora, vale lembrar que o(s) recibo(s) tem(têm) natureza de documento(s) particular(es) e, como tal(is), não comprova(m) por si só(s) o fato declarado, cabendo ao interessado na sua veracidade o ônus de provar o fato (CPC, art. 368). Nesse mesmo sentido, têm-se que as declarações presumem-se verdadeiras apenas em relação ao signatário (Código Civil, art. 219); quando enunciam o recebimento de um crédito fazem prova apenas contra quem os escreveu (CPC, art. 376); e valem somente entre as partes nele consignadas, não em relação a terceiros, estranhos ao ato (Código Civil, art. 221), no caso a RFB.

A forma de pagamento de despesas (dinheiro, cheques, transferências...) é uma opção do contribuinte. No entanto, para aquelas despesas que podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto de renda, aquele deve se precaver com meios de comprovação do seu efetivo pagamento. Dessa forma, repise-se, cabe ao beneficiário das deduções provar que realmente efetuou o pagamento no valor constante do comprovante e/ou no valor pleiteado como despesa, bem assim a época em que o gasto ocorreu, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

Convém observar, a propósito, que o pagamento sob a forma de dinheiro em espécie em qualquer tipo de operação é de difícil comprovação, principalmente perante o Fisco quando este a exige. É certo que uma simples afirmação de ter utilizado moeda corrente (dinheiro em mãos) para efetuar os pagamentos das despesas médicas questionadas não pode ser acatada como prova definitiva de tal fato.

Assim, à vista de todo o aqui exposto, independente de considerações acerca da efetividade da prestação dos serviços ou mesmo da sua necessidade, restou evidente, no entendimento desta relatora, que a impugnante deveria provar que os pagamentos foram realizados efetivamente nos valores declarados, ou seja, provar a transferência do recurso financeiro à beneficiária, nos exatos valores lançados, já que foi intimada a fazê-lo.

É certo que, na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam ilidir a imputação da irregularidade e, se a comprovação é possível e o interessado não a faz – porque não pode ou porque não quer –, é lícito concluir que tais operações não ocorreram de fato, tendo sido registradas unicamente com o fito de reduzir indevidamente a base de cálculo tributável.

Dessa forma, conclui-se que a utilização, para caracterizar “despesas médicas”, de recibos sem a prova dos desembolsos representativos dos pagamentos supostamente realizados, autoriza a glosa da dedução pleiteada a este título e a tributação dos valores correspondentes.

Para fins de ilustração, citam-se os seguintes Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. A validade da dedução de despesa médica depende da comprovação do efetivo dispêndio do contribuinte e, à luz do artigo 29, do Decreto 70.235, de 1972, na apreciação de provas à autoridade julgadora tem a prerrogativa de formar livremente sua convicção. Cabível a glosa de valores deduzidos a título de despesas médicas cujo desembolso não foi comprovado. (CARF 2a. Seção / 1a. Turma da 2a. Câmara / ACÓRDÃO 2201-000.925 em 02/12/2010 - Publicado no DOU em 30.10.2011)

DEDUÇÕES - DESPESAS MÉDICAS - ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE - Não logrando comprovar a efetividade da despesa médica através de documentos consistentes, a glosa deve ser mantida dada à ausência de segurança para admitir sua dedutibilidade. (CARF 2a. Seção / 1a. Turma da 2a. Câmara / ACÓRDÃO 2201-000.909 em 01/12/2010 - Publicado no DOU em 11.08.2011)

DESPESAS MÉDICAS. DEDUTIBILIDADE, COMPROVAÇÃO. A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, podendo ser exigida a demonstração do efetivo pagamento e prestação do serviço. (CARF 2a. Seção / 1a. Turma Especial / ACÓRDÃO 2801-000.389 em 10/03/2010 - Publicado no DOU em: 23.05.2011)

DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO. POSSIBILIDADE. Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar elementos de prova da efetividade dos correspondentes pagamentos. Nessa hipótese, se o contribuinte não logra fazê-lo, são mantidas as glosas efetuadas. (CARF 2a. Seção / 1a. Turma Especial / ACÓRDÃO 2801-000.700 em 26/07/2010 - Publicado no DOU em 13.05.2011)

DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE PROVA DO EFETIVO SERVIÇO E DO RESPECTIVO PAGAMENTO. POSSIBILIDADE. Todas as despesas médicas estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar elementos de prova da efetividade do serviço e do seu respectivo pagamento. Nessa hipótese, a apresentação tão-somente de recibos é insuficiente para comprovar o direito à dedução pleiteada. (CARF 2º Seção / 1a. Turma Especial / ACÓRDÃO 2801-000.498 em 12/05/2010 - Publicado no DOU em 16.09.2010)

Frise-se, por oportuno, que a manutenção neste voto da glosa das despesas médicas é resultado unicamente da falta de comprovação do efetivo pagamento aos profissionais. A idoneidade, ou não, dos recibos médicos não foi a tônica do trabalho de auditoria; acaso tal situação tivesse sido constatada pela autoridade fiscal, certamente a penalidade aplicada seria outra, inclusive, com formalização de Processo de Representação Fiscal para Fins Penais. Além disso, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional, “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário para, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

Thiago Duca Amoni - Relator