



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10630.002773/2008-23
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-005.546 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 21 de dezembro de 2022
Recorrente JOSÉ FABIANO PENHA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007

RECURSO VOLUNTÁRIO. REPRODUÇÃO DE PEÇA IMPUGNATÓRIA. AUSÊNCIA DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA.

Cabível a aplicação do artigo 57, §3º do RICARF - faculdade do relator transcrever a decisão de 1ª instância - quando este registrar que as partes não inovaram em suas razões de defesa.

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)

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

Início o presente com a transcrição do relatório do julgamento de primeira instância:

O contribuinte acima identificado insurgiu-se contra o lançamento consubstanciado na Notificação de Lançamento, de folhas 07 a 09, relativa ao ano-calendário 2005, da qual tomou ciência em 01/09/2008, que apurou crédito tributário total de R\$ 5.852,38.

Motivou o lançamento a constatação de dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 10.500,00, já que, regularmente intimado, o contribuinte não comprovou o efetivo pagamento das despesas relativas à profissional Isaura Cristina Senna de Oliveira, alegando ter efetuado pagamentos em espécie, já que teria dinheiro em mãos devidamente informado em declaração.

Na complementação da descrição dos fatos também consta que, em relação à profissional Isaura Cristina Senna de Oliveira, foram emitidos dez recibos, com valor total de R\$ 10.500,00, o que denotaria um alto grau de complexidade. A profissional atua na área de Radiologia, onde o maior valor máximo cobrado gira em torno de R\$ 100,00, e teria prestado serviços exclusivamente para o contribuinte no ano-calendário 2005.

Cientificado do lançamento, o interessado apresentou impugnação em 22/09/2008, alegando, em síntese, que:

1. cumpriu todas as formalidades técnicas e estruturais que norteiam a declaração do imposto de renda;
2. todas as deduções lançadas em sua declaração são verdadeiras, tendo crédito de confiabilidade;
3. o fiscal extrapolou sua função fiscalizadora, que seria mera análise dos documentos comprobatórios que justificam as deduções;
4. não existe uma tabela que regulamente o preço que um profissional deva cobrar, sendo a Sra. Isaura excelente odontóloga que, além de sua competência como dentista, possui especialização em Radiologia;
5. conforme o próprio fiscal declarou, justificou as deduções apresentando os recibos e informando na declaração que possuía dinheiro em mãos;
6. se o contribuinte declara que possui dinheiro em mãos, sendo esta quantia suficiente para pagar uma despesa, devidamente comprovada por recibos, não há que se falar em saques bancários ou cheques, uma vez que pagou pelos serviços utilizando-se do dinheiro que possuía em mãos;
7. o impugnante cumpriu rigorosamente todos os requisitos e determinações legais que justificassem o lançamento da dedução;
8. não houve por parte do fiscal a certificação da efetiva prestação dos serviços odontológicos e psicológicos, tendo sido feridos os princípios da legalidade e da tipicidade, segundo acórdão exarado pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

Para instruir o pleito, apresentou os documentos de folhas 05 a 17.

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

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

Exercício: 2007

DESPESAS MÉDICAS.

Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de simples recibos, sem vinculá-los ao pagamento realizado, mormente quanto tal aspecto foi objeto de intimação por parte da autoridade lançadora e pairam dúvidas sobre a ocorrência das despesas pleiteadas.

Ciente do acórdão da DRJ em 02/03/2011, o(a) contribuinte, em 01/04/2011, apresentou recurso voluntário, no qual alega, em apertado resumo, que:

- a) inexigibilidade de arrolamento de bens
 - b) os recibos e documentos apresentados cumprem os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento
 - c) tempestividade do recurso voluntário
- É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Marcelo Rocha Paura - Relator(a)

Da Admissibilidade

Preliminarmente há de se conhecer a impugnação pelo fato de ser tempestiva, e conter os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e alterações posteriores.

Do Mérito

Inicialmente, transcrevemos o disposto no §3º, art. 57 da Portaria MF nº 343, de 09.06.2015, que aprovou o RICARF vigente, in verbis:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida **com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida.** (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017) (grifei)

Compulsando os autos, verifico que o interessado ao apresentar seu recurso voluntário, basicamente, manteve as argumentações de sua impugnação, **não apresentando novas razões de defesa** perante este Colegiado.

Considerando este fato; Considerando a minha absoluta concordância com os fundamentos do Colegiado **a quo**; e Considerando, ainda, o fundamento regimental acima

reproduzido, ***utilizo como razões de decidir às do voto condutor do acórdão de primeira instância, a seguir transcritas:***

Voto

A impugnação foi apresentada tempestivamente e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, alterado pelas Leis nº 8.748/93 e 9.532/97, que disciplinam o processo administrativo fiscal. Assim, dela toma-se conhecimento.

Versam os autos sobre dedução indevida de despesas médicas, no valor total de R\$ 10.500,00.

Dos Princípios Constitucionais:

Em primeiro plano, no que tange à alegação de lesão aos princípios constitucionais, há que se observar não ser da competência do julgamento administrativo pronunciar-se a respeito da conformidade da lei, validamente editada pelo Poder Legislativo, a ponto de declarar-lhe a nulidade ou a inaplicabilidade ao caso expressamente previsto, matéria reservada ao Poder Judiciário.

Neste contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade. Em verdade, o julgamento administrativo, segundo o sistema de autocontrole da legalidade dos atos administrativos, consiste em examinar se os lançamentos fiscais são consentâneos com as normas legais vigentes.

Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou. Dessa forma, o tratamento tributário dispensado ao contribuinte segue estritamente os preceitos legais pertinentes à espécie, os quais devem ser fielmente observados pela autoridade lançadora e julgadora, cuja atividade é vinculada e obrigatória (artigo 142, § único, do Código Tributário Nacional). Até que o Poder Judiciário, por meio do Supremo Tribunal Federal, manifeste-se sobre a inconstitucionalidade de algum dispositivo legal, é de se observar a legislação em vigor e efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade administrativa.

Sobre este entendimento vale transcrever as palavras do mestre Helly Lopes Meirelles: “O agente público fica inteiramente preso ao enunciado da Lei, em todas as suas especificações... a liberdade de ação do administrador é mínima, pois terá que se ater à enumeração minuciosa do Direito Positivo.” (Meirelles, Helly Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, 19ª ed. - São Paulo, Revista dos Tribunais, 1994, pág. 101).

Da jurisprudência:

As decisões administrativas ou judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Das Despesas Médicas:

Sobre a glosa de despesas médicas necessário se faz transcrever a legislação que trata do assunto, na espécie, o art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) vigente, cuja matriz legal é o art. 8º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 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 hospitalais, 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;”

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

Contudo o mesmo Regulamento, em seu art. 73, § 1º, estabelece:

“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).”

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/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.

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.

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, especialmente se há suspeita de serem exagerados, a legislação tributária 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 à formação de sua convicção, solicitar elementos adicionais que demonstrem de modo absoluto a veracidade do pleito declarado.

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.

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.

Nesse contexto, exigiu-se, além dos comprovantes de despesas médicas, apresentar comprovação do efetivo pagamento às despesas médicas. Para a comprovação da efetividade dos pagamentos, tem-se, por exemplo: *cópias de cheques fornecidas pela instituição bancária, comprovantes de depósitos na conta do prestador dos serviços, comprovantes de transferências eletrônicas de fundos, transferências interbancárias, comprovantes de transmissão de ordens de pagamentos*, podendo também o interessado apresentar outros que julgar convenientes, desde que surtam os devidos efeitos legais.

Ressalte-se que, na fase de fiscalização, o contribuinte juntou ao processo, com relação às despesas médicas, apenas recibos, conforme descrito pelo fiscal autuante. O fato é que também na fase impugnatória, o contribuinte limitou-se a tecer suas alegações e anexar os mesmo recibos trazidos anteriormente.

Ora, não pode haver dúvida 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. Portanto, se a fiscalização exigir a comprovação da efetividade dos pagamentos deve fazê-lo, tenha ocorrido por quaisquer das maneiras possíveis de pagamento: dinheiro em espécie, cheques, transferências bancárias, ordens de pagamento, etc.

Neste ponto, convém lembrar que a forma de pagamento de despesas (dinheiro, cheques, transferências...) é uma opção do contribuinte. No entanto, para 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, 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. A prova da dedução incumbe a quem interessa.

Nesse contexto, cabe lembrar que, nos termos dos arts. 15 e 16, inc. III, e §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235/72, com a redação conferida pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93 e pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97, compete ao interessado instruir a impugnação com os documentos em que se apoiar, bem assim mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas documentais que possuir.

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.

Assim, 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.

No caso em discussão, restaria ao impugnante a prova de que os pagamentos foram realizados efetivamente nos valores declarados, ou seja, a prova da transferência dos recursos financeiros aos beneficiários, repise-se, nos exatos valores lançados, o que, na espécie não ocorreu, apesar de intimado a fazê-lo, não bastando para comprovar a efetividade dos pagamentos apenas a afirmação de que possuía dinheiro em mãos. Portanto, o autuado, tanto na fase investigatória quanto na impugnatória, perdeu a oportunidade de comprovar o efetivo pagamento das despesas questionadas pela Fiscalização, não acostando aos autos quaisquer documentos ou provas adicionais, nesse sentido, que robustecessem os dados contidos nas Relações de Pagamentos e Doações Efetuados de sua Declaração de Ajuste Anual e nos recibos apresentados, sujeitando-se, pois, ao lançamento de ofício.

Pelo exposto, JULGO IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO.

Assim, desde já, proponho **a manutenção da decisão recorrida** pelos seus próprios fundamentos.

Conclusão

Por todo o exposto, **voto pela manutenção integral do lançamento.**

Nestes termos, **conheço** do Recurso Voluntário e, no **mérito**, **NEGO-LHE PROVIMENTO.**

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura