



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10660.720824/2012-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-004.928 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 27 de setembro de 2022
Recorrente DILCY GUIMARÃES DE PAIVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2011

EMENTA

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. COMPROVAÇÃO. ALEGADO PAGAMENTO EM ESPÉCIE. EXIGÊNCIA DE MEIO ESPECÍFICO. REGISTRO POR TERCEIRO RESPONSÁVEL PELA TRANSAÇÃO (INSTITUIÇÃO FINANCEIRA).

Se a autoridade lançadora exigiu prova do efetivo pagamento de despesa médica (por ocasião de intimação expressa no curso do lançamento), supostamente realizada em dinheiro, deve-se comprovar a disponibilidade do numerário em data coincidente ou próxima ao desembolso.

Segundo entendimento desta c. Turma Extraordinária, essa comprovação deve ser feita com a apresentação de extratos (suporte) e com a correlação entre os respectivos saques e datas de pagamento (argumentação sintética).

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)

Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator(a)

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

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

A contribuinte retro identificada impugna o lançamento formalizado pela Notificação de fls.13/18, lavrada pela DRF/Varginha/MG em 05/03/2012, decorrente da revisão efetuada pela autoridade lançadora em sua Declaração de Ajuste Anual IRPF/2011, cópia apensada às fls.37/42, que apurou “*dedução indevida de despesas médicas*”, na importância de R\$ 9.400,00, resultando, em consequência, a diminuição do **Imposto a Restituir** apurado na mencionada declaração de rendimentos de R\$ 3.058,13 para **R\$ 1.684,42**, importância já creditada à contribuinte.

Conforme expresso no item “*descrição dos fatos e enquadramento legal*” da Notificação contestada, a autoridade fiscal assim justificou o procedimento adotado:

Dedução indevida de despesas médicas.

Glosa do valor de R\$ 9.400,00 por falta de comprovação ou por falta de previsão legal para sua dedução

Elisabeth Rodrigues de Almeida, CPF 340.220.666-87: R\$ 9.400,00.

.....

É com base na legislação tributária que a Receita Federal tem exigido a comprovação do efetivo pagamento de tais deduções. A Receita Federal não exige que os pagamentos sejam feitos somente em cheques ou transferências bancárias mas, sim, que se comprove a origem do pagamento. O ônus da prova é exclusivamente do declarante que almeja o benefício fiscal. Por falta de comprovação do efetivo pagamento ficam glosados os seguintes valores relativos a despesas médicas e/ou odontológicas: psicóloga Elisabeth Rodrigues de Almeida, no valor de R\$ 9.400,00.

Em sua peça impugnatória de fls.12/20, a contribuinte, contesta o lançamento efetuado, argumentando, em apertada síntese, que: 1) Em atendimento à intimação fiscal, apresentou, mediante cópia autenticada, todos os recibos referentes às despesas médicas do ano-calendário de 2008, tendo esclarecido que “*todos os pagamentos foram feitos em moeda corrente*” e os atendimentos foram prestados no consultório dela; 2) Segundo o artigo 8º da Lei nº 9.250/1995, são duas as formas de se comprovar despesas com saúde: através dos recibos de pagamento ou pela indicação do cheque nominativo; 3) “*A autoridade fiscal partiu da presunção de inidoneidade de todos os recibos firmados*” e tal procedimento encontra-se em confronto com a legislação tributária visto que “*o simples recibo firmado pelo profissional da área de saúde é suficiente para presumir, a favor da contribuinte, a regular prestação do serviço*”; 4) O dispositivo legal que determinava que todas as deduções estavam sujeitas à comprovação ou justificação à juízo da autoridade lançadora, e que permitia a glosa das deduções sem audiência do contribuinte, no caso de serem pleiteadas deduções exageradas ou n. incabíveis, referia-se às “*deduções cedulares*” e o sistema de classificação de rendimentos e ganhos de capital por cédulas foi extinto pela Lei nº 7.713/1988 “*e, então, o dispositivo legal mencionado sofreu revogação lógica*”; 5) “*O sujeito passivo comprovou as despesas médicas através de uma das formas legalmente previstas e, portanto, não há que se falar em presunção de inidoneidade*”; 6) A Declaração de Imposto de Renda da notificada “*permite auferir que é perfeitamente possível que as despesas tenham sido pagas em dinheiro e, sendo assim, como sabido, é impossível o rastreamento*”; 7) “*A documentação apresentada pela contribuinte é hábil, preenchendo todos os requisitos legais*” e “*a autuação já se revela ilegal ao inverter o ônus probatório originado da presunção legal de veracidade dos recibos apresentados*”; 8) Consta nos autos cópia da declaração firmada pela profissional liberal prestadora dos serviços e “*uma vez demonstrada a prestação de serviço de saúde, não há como haver a manutenção da*

glosa efetuada no trabalho fiscal, sendo este o entendimento também do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda”.

Para corroborar seus argumentos, a contribuinte transcreve ementas de vários Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

A impugnação apresentada é tempestiva e, por reunir os demais requisitos formais de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, dela toma-se conhecimento.

De acordo com o artigo 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) vigente, cuja matriz legal é o artigo 8º, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.250/95:

“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 9.250/1995, art. 8º, §3º)”.(Grifos não originais).

Portanto, podem ser deduzidos os gastos efetuados com profissionais liberais da área de saúde e com entidades prestadores dos serviços de saúde, sendo imprescindível que, se exigido pelo Fisco, o interessado faça prova desses gastos com documentação hábil e idônea que traga informações que permitam a perfeita identificação: 1) do responsável pelo pagamento efetuado; 2) da data e condição de pagamento; 3) do tipo de serviço realizado; 4) do beneficiário do serviço e 5) do emitente: nome, endereço, além de CNPJ, no caso de pessoa jurídica, e de CPF, registro de habilitação no Conselho

Regional de sua classe e respectiva assinatura, no caso de profissional autônomo (pessoa física).

A autoridade revisora afirma que a notificada, embora intimada a fazê-lo por meio do Termo de Intimação Fiscal /Malha Fiscal, não logrou comprovar o efetivo pagamento do valor constante do recibo de fls.10, apresentado durante a ação fiscal em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 2011/377180632015509 apensado a fls.28, referente à psicóloga **Elisabeth Rodrigues de Almeida**, no valor de **R\$ 9.400,00**.

Em sua peça contestatória, a impugnante expressa seu entendimento de que o recibo acima mencionado é documento hábil a comprovar os gastos financeiros em comento, esclarece que os pagamentos foram efetuados em dinheiro e afirma que tinha lastro financeiro para arcar com as referidas despesas no ano-calendário em foco.

Em princípio, admite-se, sim, os recibos fornecidos pelos profissionais liberais como prova de pagamento, devendo, porém, estar em consonância com as disposições contidas nos incisos II e III do parágrafo 1º do precitado artigo 80 do RIR/1999 vigente.

Contudo, a legislação tributária estabelece a apresentação de recibos como uma forma de comprovação das despesas médicas, **mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame**, numa visão sistêmica da legislação tributária.

Existindo dúvidas por parte do Fisco quanto à veracidade dos gastos declarados, pode a autoridade fiscal, *visando formar sua convicção sobre o assunto em pauta*, exigir do contribuinte outros meios complementares de provas, tais como *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*, e, no caso de pagamentos efetuados em dinheiro, *extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e valores coincidentes ou aproximados em relação aos pagamentos em questão*, podendo também o interessado apresentar outros que julgar convenientes, desde que surtam os devidos efeitos legais.

Cabe aqui ressaltar uma noção básica da teoria da prova no âmbito administrativo. Na busca da verdade material, o julgador 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. Ele não está adstrito 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.

Vale também observar que recibos são documentos particulares e, como tais, no contorno jurídico, dão notícias apenas dos fatos e da forma como esses possivelmente teriam ocorrido, mas não fazem prova da efetividade de sua ocorrência (CPC, art.368) e declarações presumem-se verdadeiras apenas em relação ao signatário (Código Civil, art. 219); quando enunciam o recebimento de um crédito fazem prova tão-somente contra quem os escreveu (CPC, art. 376) e valem entre as partes neles consignadas, não em relação a terceiros, estranhos ao ato (Código Civil, art. 221).

Consoante expresso nos artigos 15 e 16, inciso III e §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235/72, com a redação conferida pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93 e pelo artigo 67 da Lei nº 9.532/97, cabe ao interessado instruir a impugnação com os documentos em que se apoiar, assim como mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e as provas documentais que possuir.

É 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.

Cumpra ainda ressaltar que a apresentação de provas compete, no caso em foco, ao interessado e não à Receita Federal. O já citado Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) vigente – **Decreto nº 3.000 de 26/03/1999** – estabelece em seu artigo 73:

“Art. 73 - Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora”. (Grifo não original).

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para o sujeito passivo a responsabilidade pela comprovação e justificação das deduções por ele pleiteadas, e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais.

Independentemente de considerações a respeito da prestação dos serviços – ressaltada pela contribuinte em sua peça contestatória – no entender deste relator restaria à impugnante a prova de que os pagamentos foram efetivamente realizados, ou seja, a prova da transferência dos recursos financeiros do notificado para os prestadores dos serviços, nos exatos valores informados em sua declaração de rendimentos IRPF/2009.

Não há dúvidas de que o encargo da comprovação inequívoca dessas deduções é do contribuinte, pois foi ele quem as declarou como existentes e somente ele se beneficiará delas. Portanto, se o Fisco lhe exigir a comprovação da efetividade dos pagamentos, o contribuinte deve fazê-la.

Vale ainda observar que a utilização de dinheiro em qualquer tipo de operação financeira, embora realmente não haja nenhum impeditivo legal para que se proceda dessa forma, se revela de difícil comprovação, principalmente perante o Fisco que a exige fundada em documentos.

Causa naturalmente espécie a afirmativa da notificada, de que a quitação de valor tão expressivo à época tenha sido efetuada sempre em moeda corrente, e, também, que a contribuinte não seja sequer capaz de demonstrar a origem do numerário, não sendo crível que importância financeiramente significativa, em se tratando de uma pessoa física, circulou à margem do sistema bancário.

E a simples constatação de capacidade financeira da impugnante para efetuar as despesas médicas em comento não é suficiente para elucidar a questão. O lançamento em foco trata da infração “*dedução indevida de despesas médicas*”, apurada diferentemente dos casos de omissão de rendimentos caracterizada por “*sinais exteriores de riqueza*” ou por “*acréscimo patrimonial a descoberto*”, na qual os recursos financeiros do contribuinte são levados em consideração.

A utilização, para caracterizar “despesas médicas”, de recibos sem a prova dos desembolsos representativos dos pagamentos supostamente realizados, autoriza a glosa da dedução requerida a este título e a tributação dos valores correspondentes.

Acerca do assunto aqui retratado, existe o respaldo de diversos Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, podendo ser citados, a título de ilustração:

IRPF - 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 2201-00.925 em 02/12/2010 - Publicado no DOU em 30.10.2011).

IRPF - 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 2801-00.389 em 10/03/2010 - Publicado no DOU em: 23.05.2011)

IRPF - 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 2801-00.700 em 26/07/2010 - Publicado no DOU em 13.05.2011)

IRPF - 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 2ª Seção / 1ª Turma Especial / ACÓRDÃO 2801-00.498 em 12/05/2010 - Publicado no DOU em 16.09.2010).

Vale ressaltar, por oportuno, 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, seja no controle concentrado, seja no controle difuso.

Nesse contexto, a autoridade lançadora, 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 julgadora, cuja atividade é vinculada e obrigatória (artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional).

Cita a contribuinte, em sua peça impugnatória, ementas de Acórdãos exarados pelo Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Apesar da inestimável validade de tais julgados como fonte de consulta, não podem, contudo, ser tomados, conforme entendimento expresso pelo Parecer Normativo CST n.º 390/71, como normas complementares da legislação tributária, nos moldes estabelecidos pelo artigo 96 do precitado Código Tributário Nacional, em função da inexistência de ato legal que lhes confira efetividade de caráter normativo.

Em face de todo o exposto, voto pela improcedência da impugnação apresentada pela contribuinte.

(assinado digitalmente)

Gabriel Fajardo Barbosa - Relator

GFB 30/01/14

AFRFB 12.775

ACPF14GB018

A decisão de primeira instância, proferida com dispensa da ementa, manteve o lançamento do crédito tributário exigido.

Cientificado da decisão de primeira instância em 10/02/2014, o sujeito passivo interpôs, em 06/03/2014, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que os documentos apresentados cumprem com os requisitos

legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas, pois houve a prestação dos serviços e o efetivo pagamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço

A questão de fundo devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em decidir-se se a autoridade fiscal pode rejeitar a força probante de recibos sem apresentar motivação, nem fundamentação, específicas, isto é, se trata-se de ato absolutamente discricionário.

O contribuinte afirma ter pago os valores em espécie.

No caso em exame, em que pese meu entendimento pessoal, no sentido de que a rejeição dos recibos deve ser expressamente motivada e fundamentada, de modo a inexistir permissão legal para que a autoridade fiscal exija discricionariamente e logo de início prova legitimada por terceiros acerca da efetiva transferência de valores, reconheço que, no âmbito desta Primeira Turma Extraordinária da Segunda Seção do CARF, a compreensão sobre o tema é diversa (cf., e.g., os Processos 19647.001463/2008-87, 17437.720120/2012-41 e 15504.720043/2012-53).

Por observância do Princípio do Colegiado, registro minha posição pessoal, mas adiro à orientação firmada.

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino