



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10675.001671/2006-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.242 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de janeiro de 2021
Recorrente JOAQUIM MARQUES DE ASSIS NETO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. CONDIÇÕES.

A dedução de despesas pleiteadas na declaração de ajuste anual do contribuinte está condicionada ao cumprimento dos requisitos legais e à comprovação por meio de documentação hábil e idônea. Cabe ao contribuinte juntar à sua defesa todos os documentos necessários à confirmação das deduções glosadas no lançamento.

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO.

Poderão ser deduzidas na declaração de ajuste anual as despesas médicas e com plano de saúde referentes a tratamento do contribuinte e de seus dependentes, desde que preenchidos os requisitos previstos na legislação de regência.

DESPESAS MÉDICAS. EFETIVO DESEMBOLSO. FALTA DE 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.

ALEGAÇÕES DE VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 02.

Ao CARF é vedado analisar alegações de violação a princípios constitucionais e não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JURISPRUDÊNCIA. EFICÁCIA NORMATIVA.

Somente devem ser observados os entendimentos jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Wilderson Botto (suplente convocado(a)), Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 101/110) interposto contra decisão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) de fls. 90/96, que julgou procedente o lançamento formalizado no auto de infração – Imposto de Renda Pessoa Física, lavrado em 27/12/2005, que reduziu o valor do imposto a restituir declarado em virtude da apuração das seguintes infrações: *omissão de rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas – titular* no valor de R\$ 1.105,73, com IRRF de R\$ 17,35; *dedução indevida com dependentes* no valor de R\$ 1.272,00 e *dedução indevida de despesas médicas* no valor de R\$ 26.120,00 (fls. 26/29), decorrente do procedimento de revisão da declaração de ajuste anual do exercício de 2003, ano-calendário de 2002 (fls. 36/38).

De acordo com resumo constante no acórdão da DRJ (fl. 91):

Trata o presente processo de lançamento formalizado pelo Auto de Infração de fls.24/28, lavrado pela Fiscalização em 27/12/2005, decorrente da revisão efetuada pela autoridade lançadora na Declaração de Ajuste Anual IRPF/2003 apresentada pelo contribuinte retro identificado, cópia apensada às fls.32/35, que, conforme Termo de Acerto de Declaração de fls.31, retificou os valores apontados como “rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas - titular” e “imposto retido na fonte - titular” para R\$ 147.813,45 e R\$ 34.369,50, respectivamente, e alterou os valores pleiteados como deduções a título de “dependentes” e “despesas médicas” para R\$ 2.544, 00 e R\$ 1.733,34, respectivamente, resultando, em consequência, a diminuição do “Imposto a Restituir” apurado na referida declaração de rendimentos de R\$ 8.590,35 para R\$ 770,82.

Conforme expresso no item “descrição dos fatos e enquadramento legal” do Auto de Infração ora contestado, a autoridade fiscal assim justificou o procedimento adotado:

“Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica decorrentes de trabalho com vínculo empregatício - Câmara Municipal de Araguari: R\$ 1.105,73.

Dedução indevida com dependentes - Ana Cristina Barbosa Cunha de Assis apresentou declaração em separado em 29/04/2003.

Dedução indevida a título de despesas médicas - O contribuinte não logrou comprovar a efetividade da realização das despesas médicas seja mediante comprovação do pagamento ou apresentação de exames/laudos/radiografias/etc. com os profissionais Leonardo Rodrigues de Souza, Márcio Antônio Teixeira, Paulo César Mendes Vieira, Francine de Melo Cunha e Luciane Cristina Fernandes. Os documentos apresentados não são suficientes para comprovar a realização dos serviços. Despesas com nutricionista são indedutíveis. O recibo emitido pelo profissional Márcio Antônio Teixeira também não preenche os requisitos previstos no inciso III do artigo 80 do RIR/1999.

Alteração do imposto retido na fonte - O valor foi alterado em razão da inclusão de valores devidamente comprovados, correspondentes a rendimentos tributáveis que não haviam sido informados: R\$ 17,35.

Cientificado do lançamento o contribuinte apresentou impugnação (fls. 2/13) alegando em síntese, conforme se extrai do acórdão recorrido (fl. 91):

Em sua peça impugnatória às fls.01/11, com juntada de documentos de fls.12/23, o contribuinte contesta o lançamento efetuado, argumentando, em apertada síntese, que: 1) “As despesas médicas declaradas pelo impugnante efetivamente existiram e foram devidamente comprovadas na forma como determina a Lei, não tendo como prosperar a glosa que gerou o presente lançamento”, 2) Mesmo tendo sido apresentados ao Fisco os recibos de todas as despesas médicas declaradas, eles simplesmente foram ignorados, apesar de conterem os dados obrigatórios especificados no parágrafo 1º, inciso III, do artigo 80 do Regulamento do Imposto de Renda; 3) O autuado comprovou, “com os documentos exigidos pela Lei”, as despesas questionadas pelo Fisco e “a Constituição Brasileira impede qualquer possibilidade de interpretação econômica levada a efeito pelo intérprete da lei fiscal”; 4) A Fiscalização não apresentou qualquer prova de que os recibos em questão não possuem idoneidade, “o que deveria fazer para que pudesse desconsiderá-los”.

Para corroborar seus argumentos, o interessado transcreve o artigo 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/ 1999) vigente, bem como diversas ementas de acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Quando da apreciação do caso, em sessão de 13 de janeiro de 2009, a 4ª Turma da DRJ em Juiz de Fora (MG) julgou o lançamento procedente (fls. 90/96), conforme ementa do acórdão nº 09-22.127 - 4ª Turma da DRJ/JFA, a seguir reproduzida (fl. 90):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

Havendo a autoridade fiscal efetuado a glosa de despesas médicas devido a falta de comprovação dos gastos financeiros correspondentes por parte do contribuinte, não há justificativa para seu restabelecimento sem a confirmação do efetivo desembolso.

Lançamento Procedente

Devidamente intimado da decisão da DRJ em 6/2/2009 (AR de fl. 100), o contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 101/110) em 5/3/2009 (fls. 111/112), com os seguintes argumentos:

2 - DAS RAZÕES DO RECURSO

O recorrente teve contra si lavrado um auto de infração para pagamento suplementar de imposto de renda do ano calendário 2002, exercício 2003.

Não obstante o grande conhecimento do digno fiscal, improcede parte do presente lançamento, que é a glosa das deduções com despesas médicas declaradas.

As despesas médicas declaradas que foram glosadas pela fiscalização, foram com os seguintes profissionais: Leonardo Rodrigues de Souza, Márcio Antônio Teixeira, Paulo César Mendes Vieira, Francine de Melo Cunha e Luciane Cristina Fernandes.

Conforme ensina a Lei, consideram como despesas médicas os pagamentos efetuados a médicos de qualquer especialidade, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, terapeutas ocupacionais, fonoaudiólogos, hospitais, e as despesas provenientes de exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos e próteses ortopédicas e dentárias, destinados ao tratamento físico e mental do contribuinte e de seus dependentes relacionados na Declaração de Ajuste Anual.

As despesas lançadas pelo recorrente em sua declaração e glosadas pela fiscalização referem-se a pagamentos efetuados no tratamento médico e odontológico dele e de seus dependentes.

As despesas médicas declaradas pelo recorrente efetivamente existiram e foram devidamente comprovadas na forma como determina a Lei, não tendo como prosperar a glosa que gerou o presente lançamento.

Foram apresentados à fiscalização e juntados com a impugnação, recibos de todas as despesas médicas declaradas, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas dos profissionais que realizaram os serviços para o recorrente, comprovando as prestações de serviço declaradas e seu efetivo pagamento.

Mesmo tendo sido apresentados à fiscalização esses recibos, que comprovam os pagamentos, eles simplesmente foram desconsiderados, sendo glosadas essas despesas.

O Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3000/99, em seu artigo 80, inc. III, dispõe que na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, e outros, condicionado apenas que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no Cadastro de Pessoas Jurídicas de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento Assim é a redação do dispositivo citado

(...)

Como se vê por simples leitura do dispositivo legal acima, basta um recibo especificando o serviço 'b prestado e assinado pelo prestador, desde que contenha os dados obrigatórios, está comprovado o gasto, podendo ser incluído na dedução.

No caso em tela, o recorrente mostrou à fiscalização e juntou com a impugnação o que é solicitado na Lei, que é o recibo, com especificação do serviço prestado, com indicação do nome, endereço e nº de inscrição no CPF do profissional que recebeu pelos serviços, sendo indevida a glosa efetuada.

Pela redação da norma, somente é exigido outro documento para a comprovação das despesas, como a indicação do cheque nominativo, NA FALTA DE RECIBO. O recorrente apresentou o recibo, logo, não são necessários outros documentos.

Como o recorrente comprova as deduções com os documentos exigidos pela Lei, vê-se, pois, que as glosas efetuadas são *ultra legem* e contra *legem*, uma vez que não indicam a norma da Lei sobre a qual repousam e a Constituição Brasileira impede qualquer possibilidade de interpretação econômica levada a efeito pelo interprete da lei fiscal.

Segundo o Princípio da Legalidade consagrado na C.F. - “Ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”. Tal princípio orienta no sentido de que somente a lei, com exclusão de qualquer ato administrativo, pode determinar que alguém proceda ou deixe de proceder desta ou daquela maneira.

A lei tributária não há de ser interpretada a favor do contribuinte, nem a favor da entidade que tributa, pois a fonte é uma só: A LEI, como dizia Pontes de Miranda.

A fiscalização não apresentou qualquer prova de que os recibos de prestação de serviços apresentados não possuem idoneidade, o que deveria fazer para que pudesse desconsiderá-los.

Não existe no Direito Tributário Brasileiro qualquer peculiaridade que exonere o fisco de demonstrar cabalmente a veracidade do que alega vez que o moderno estado de direito exige da administração máximo esforço probatório. A administração fiscal deve velar pela legalidade do procedimento administrativo do lançamento, e, em consequência devem ser trazidas aos autos provas precisas, para fundamentar suas propostas ante o órgão decisório, sob pena de submeter à contribuinte a graves injustiças.

Para corroborar os argumentos de improcedência do lançamento, vejamos alguns acórdãos do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda sobre o tema em questão:

(...)

Pelo exposto, o lançamento que se procura cancelar não obedeceu ao princípio da legalidade, porque fez exigências sem fundamentação legal. As deduções referentes às despesas médicas do recorrente devem ser aceitas, pois são comprovadas na forma como determina a lei, não cabendo outras exigências para a sua aceitação como quer o Fisco.

3 - DO PEDIDO

Por todo o exposto pede-se o cancelamento da parte do lançamento contestado, reformando in *totum* a decisão de 1ª instância, analisando os argumentos de mérito, por ser de JUSTIÇA.

O presente recurso compõe lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

No recurso apresentado o contribuinte insurge-se, em suma, em relação ao fato da autoridade lançadora exigir a comprovação do desembolso das despesas médicas glosadas, sob o argumento de violação ao princípio da legalidade. Alega que a fiscalização não apresentou qualquer prova de que os recibos de prestação de serviços apresentados não possuem idoneidade, o que deveria fazer para que pudesse desconsiderá-los.

O texto base que define o direito da dedução do imposto e a correspondente comprovação para efeito da obtenção do benefício está contido no inciso II, alínea “a”, § 2º do artigo 8º da Lei nº 9.250 de 1995, regulamentado no artigo 80 do Decreto nº 3.000 de 1999 (RIR/99), vigentes à época dos fatos, reproduzidos abaixo:

Lei nº 9.250 de 26 de dezembro 1995.

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

(...)

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

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 Geral de Contribuintes CGC 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.

(...)

Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999

Despesas Médicas

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;(grifos nossos)

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, de 1995, art. 8º, § 3º).

Nos termos do disposto no artigo 73 do Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999, vigente à época dos fatos:

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).

(...)

Depreende-se dos referidos diplomas legais que o direito à dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se aos pagamentos efetuados pelos contribuintes, relativos a tratamento próprio e a de seus dependentes.

A inversão legal do ônus da prova, transfere para o contribuinte a obrigação de comprovação e justificação das deduções, cujo descumprimento acarreta o não cabimento das deduções pleiteadas. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, não bastando a disponibilidade de simples recibos ou declaração dos profissionais que teriam supostamente prestado os serviços. As deduções submetem-se a duas condições objetivas: efetividade da prestação do serviço e onerosidade. A ausência de um desses requisitos impede a fruição do benefício fiscal.

A decisão de primeira instância manteve a glosa das despesas médicas, sob o seguinte argumento (fls. 92/96):

(...)

Vale ressaltar, primeiramente, que o autuado não contesta as infrações “omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas jurídicas” e “dedução indevida com dependente” apuradas pelo fiscal autuante, nem a alteração por ele efetuada no “imposto de renda retido na fonte - titular”.

Insurge-se o contribuinte contra a glosa, na dedução requerida a título de “despesas médicas” em sua Declaração de Ajuste Anual IRPF/2003, dos pagamentos referentes aos cirurgiões-dentista Dr. Leonardo Rodrigues de Souza (doc.fl.17/23: R\$ 4.000,00), Dr. Márcio Antônio Teixeira (doc.fl.12: R\$ 4.120,00), Dr. Paulo César Mendes Vieira (doc.fl.13: R\$ 8.000,00), Dra. Francine de Melo Cunha (doc.fl.14/ 15: R\$ 2.000,00) e à médica Dra. Luciane Cristina Fernandes (doc.fl.16: R\$ 7.000,00).

Quanto à glosa dos pagamentos efetuados à nutricionista Maria Fernanda da Cunha Rezende, no montante de R\$ 1.000,00, o contribuinte se manteve silente.

(...)

Portanto, podem ser deduzidos os gastos efetuados com profissionais liberais da área de saúde e com entidades prestadores dos serviços de saúde desde que, quando 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).

Em sua peça contestatória, o impugnante se limita a apresentar novamente os recibos emitidos pelos mencionados profissionais liberais, argumentando que “as despesas médicas declaradas pelo impugnante efetivamente existiram e foram devidamente comprovadas na forma como determina a Lei”.

O recibo de fls.12, emitido pelo cirurgião-dentista Dr. Márcio Antônio Teixeira, não identifica o(s) beneficiário(s) do “tratamento odontológico” e não contém seu número

de registro no Conselho Regional de Odontologia, aponta o autuado apenas como responsável pelo pagamento.

O recibo de fls.13, emitido pelo cirurgião-dentista Dr. Paulo César Mendes Vieira, não identifica o(s) beneficiário(s) do “tratamento odontológico”, aponta o autuado apenas como responsável pelo pagamento.

Os recibos de fls.14/ 15, emitidos pela cirurgiã-dentista Dra. Francine de Melo Cunha, não identificam o(s) beneficiário(s) do “tratamento odontológico”, apontam o autuado apenas como responsável pelos pagamentos.

O recibo de fls.16, emitido pela médica Dra. Luciane Cristina Fernandes, não contém seu número de registro no Conselho Regional de Medicina.

Os recibos de fls.17/23, emitidos pelo cirurgião-dentista Dr. Leonardo Rodrigues de Souza, não identificam o(s) beneficiário(s) do “tratamento odontológico”, apontam o autuado apenas como responsável pelos pagamentos.

Observo que a falta de identificação dos beneficiários impede a autoridade revisora de saber se os serviços profissionais foram prestados ao próprio contribuinte, a seus dependentes, assim considerados em sua declaração de rendimentos, ou a terceiros. A ausência dos endereços dos emitentes não permite ao Fisco identificar e, se necessário, averiguar o local onde exercem suas atividades profissionais. O registro no Conselho Regional é imprescindível pois o profissional da área de saúde só pode exercer efetivamente a profissão após estar legalmente habilitado, estar em situação regular perante sua entidade de classe.

O fiscal autuante afirma que o contribuinte, embora intimado a fazê-lo, conforme Termo de Intimação Fiscal de fls.67, não logrou comprovar a efetividade da realização das “despesas médicas”, mediante a comprovação dos pagamentos efetuados aos mencionados profissionais liberais ou a apresentação de exames/laudos/radiografias, etc..

Em princípio, admite-se, sim, como prova de pagamento os recibos emitidos por profissionais liberais, desde que em consonância com as disposições contidas nos incisos II e III do § 1º do precitado artigo 80 do RIR/1999 vigente.

Entretanto, 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 da 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.

Portanto, o autuado, na fase impugnatória, perdeu a oportunidade de comprovar o efetivo pagamento das despesas questionadas pelo Fisco, não acostando aos autos documentos e/ou provas adicionais que robustecessem as informações expressas no Quadro 07 - Pagamentos e Doações Efetuados - de sua Declaração de Ajuste Anual IRPF/2003.

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, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

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.

Cumprido ressaltar que a apresentação de provas compete, no caso em foco, ao interessado e não ao fiscal autuante. O já citado Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) vigente, em seu artigo 73, estabelece:

“Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decretos-lei nº5.844, de 1943, art. 11 e § 3º).(.) ”.
(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.

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 requerida a este título e a tributação dos valores correspondentes.

(...)

Como visto, apesar de regularmente intimado a comprovar a efetiva prestação dos serviços e o pagamento das despesas médicas pleiteadas na declaração de ajuste anual (fl. 70), o contribuinte deixou de atender ao solicitado, motivo pelo qual foram glosadas tais despesas. Com a impugnação e com o recurso voluntário novamente não apresentou tal comprovação, não se desincumbindo do ônus probatório, nos termos do artigo 373 da Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

Quanto às alegações acerca da violação aos princípios constitucionais e do caráter confiscatório da multa, aplica-se o disposto na Súmula CARF nº 2, de observância obrigatória por seus Conselheiros: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Jurisprudência e decisões administrativas

No que concerne à interpretação da legislação e ao entendimento jurisprudencial indicado pelo Recorrente, nos termos do artigo 100 do Código Tributário Nacional (CTN), somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso.

No presente caso, as decisões administrativas trazidas aos autos não estão amparadas por lei para se tornar normas complementares, portanto, mesmo que reiteradas, as referidas decisões não têm efeito vinculante.

Além disso, cabe ao conselheiro do CARF o dever de observância obrigatória das súmulas de jurisprudência uniforme, consoante disposição contida no artigo 72 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015:

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Diante do exposto, a jurisprudência trazida aos autos pelo Recorrente não vincula este julgamento na esfera administrativa.

Assim, em que pesem as alegações do Recorrente, todavia o acórdão recorrido não merece reparo, devendo, nesse sentido, ser mantido o lançamento, na forma decidida pelo juízo *a quo*.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, voto em negar provimento ao recurso voluntário.

Débora Fófano dos Santos