



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.007353/2007-67
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.494 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de fevereiro de 2020
Recorrente VÂNIA MARA HENRIQUES SOARES DE MOURA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE ELEMENTOS DE PROVA ADICIONAIS. PROVA DO EFETIVO PAGAMENTO. EXISTÊNCIA DE DÚVIDA RAZOÁVEL.

Ainda que revestidos das formalidades, os recibos não constituem prova absoluta das despesas médicas. Quando há dúvida razoável no tocante à regularidade das deduções pleiteadas, considerando-se seu valor e natureza, é legítima a exigência de prova complementar para a confirmação dos pagamentos.

DESPESAS MÉDICAS. PAGAMENTOS EFETUADOS EM ESPÉCIE. ÔNUS DA PROVA.

Inexiste vedação ao pagamento de despesas médicas em dinheiro; todavia fica o declarante com o ônus de comprovar a efetiva transferência dos recursos financeiros aos profissionais de saúde, quando instado a fazê-lo, mediante apresentação de documentação hábil e idônea. Para efeito de comprovação no contencioso administrativo fiscal, é insuficiente a simples apresentação dos extratos bancários quando não se estabelece correlação entre os saques realizados e os recibos de pagamento, compatível em datas e valores, de maneira a evidenciar a saída dos recursos das contas bancárias destinada ao pagamento das despesas médicas.

MULTA DE OFÍCIO. VEDAÇÃO AO CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei que fixa o percentual para a multa na hipótese de lançamento de ofício.

(Súmula CARF nº 2)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro Rayd Santana Ferreira que dava provimento parcial ao recurso para restabelecer as deduções de despesas médicas com os profissionais Giuliana Marques de Almeida, Lúcia M M Leite Souza e Clínica Dentária São Geraldo Ltda.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleber Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo e Virgílio Cansino Gil (suplente convocado).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE), por meio do Acórdão nº 02-24.414, de 04/11/2009, cujo dispositivo considerou procedente em parte a impugnação, mantendo parcialmente as alterações promovidas na declaração de rendimentos da pessoa física (fls. 92/99):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002

GLOSA DE DEDUÇÕES COM DESPESAS MÉDICAS.

Mantém-se a glosa de dedução a título de despesas médicas, quando não forem apresentados documentos hábeis que comprovem o efetivo pagamento pela prestação dos serviços, devendo ser aceitas aquelas devidamente comprovadas.

Impugnação Procedente em Parte

Em face da contribuinte foi lavrado **Auto de Infração**, relativo ao exercício de 2003, ano-calendário de 2002, decorrente de procedimento de revisão da Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF), em que a fiscalização apurou a dedução indevida de despesas médicas, no montante de R\$ 23.008,00 (fls. 24/29 e 85/87).

O auto de infração alterou o resultado da sua Declaração de Ajuste Anual (DAA), exigindo-se imposto suplementar, acrescido de juros de mora e multa.

Cientificada da autuação em 08/05/2007, a contribuinte impugnou a exigência fiscal no prazo legal (fls. 02/20 e 88).

Intimada por via postal em 10/03/2010 da decisão do colegiado de primeira instância, a recorrente apresentou recurso voluntário no dia 29/03/2010, no qual repisa os argumentos de fato e direito da sua impugnação, a seguir resumidos (fls. 101/103 e 107/123):

(i) os recibos de pagamento revestidos das formalidades legais são provas hábeis para comprovar o efetivo dispêndio das despesas médicas e odontológicas declaradas pela pessoa física, conforme previsto na legislação tributária;

(ii) o pagamento das despesas médicas e odontológicas foi efetuado em dinheiro;

(iii) os extratos bancários da contribuinte demonstram a utilização de dinheiro em espécie para os pagamentos, haja vista a frequência e os valores dos mesmos, conforme documentos juntados aos autos; e

(iv) a multa aplicada é confiscatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

Juízo de admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Mérito

Neste recurso voluntário, cinge-se a matéria controvertida à glosa das seguintes despesas médicas, por falta de comprovação do efetivo pagamento, totalizando a quantia de R\$ 23.008,00 (fls. 24/29, 34/43 e 85/87):

(i) Giuliana Marques de Almeida, fisioterapeuta, no importe de R\$ 2.000,00 (fls. 34);

(ii) Lúcia M M Leite Souza, fonoaudióloga, no valor de R\$ 6.004,00 (fls. 35/38);

(iii) Déa Maria Leite Lima, psicóloga, no montante de R\$ 11.504,00 (fls. 39/42); e

(iv) Clínica Dentária São Geraldo Ltda, no valor de R\$ 3.500,00 (fls. 43).

Nos termos do acórdão de primeira instância, os recibos não possuem valor probante absoluto, de maneira que é facultado à autoridade fiscal, na hipótese de dúvidas sobre os dispêndios, exigir elementos adicionais de prova que confirmem a realização dos serviços e/ou os pagamentos das despesas médicas. Em relação aos extratos bancários apresentados pela contribuinte, comprovam apenas parcialmente as despesas, quando os saques são compatíveis, em datas e valores, com os recibos de pagamento.

Pois bem. Afirma a recorrente que a lei reconhece a legitimidade e suficiência dos recibos para comprovação de despesas médicas e odontológicas. Exibido o comprovante, como determina a lei, cumprida estará a obrigação fiscal do contribuinte, não havendo necessidade de produção de prova adicional, salvo quando demonstrada alguma irregularidade no recibo de pagamento.

Minha interpretação, contudo, é distinta. Com respeito à dedução de despesas médicas, confira-se o que prescreve a legislação tributária, por intermédio do Regulamento do Imposto de Renda, veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), vigente à época dos fatos geradores:

(...)

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).

(...)

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):

(...)

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;

(...)

Como se observa, a legislação tributária faculta ao contribuinte proceder à dedução de despesas médicas e/ou de hospitalização relacionadas ao seu tratamento ou de seus dependentes para fins fiscais.

As despesas médicas devem estar especificadas e comprovadas mediante documentação hábil e idônea. Para efeito de dedução dos rendimentos, é pressuposto a prestação de serviço na área de saúde ao declarante e/ou seu dependente, além do pagamento ao profissional no respectivo ano-calendário.

Por via de regra, o recibo de quitação e/ou a nota fiscal foram eleitos pelo legislador como documentos hábeis para a comprovação da realização da despesa médica, os quais devem conter, pelo menos, a indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem recebeu o pagamento.

Entretanto, tais documentos não constituem uma prova absoluta da despesa médica, podendo a autoridade fiscal solicitar a exibição de elementos específicos de convicção a respeito da efetiva prestação do serviço e/ou do desembolso financeiro da importância neles registrada.

Com efeito, a declaração particular prova a declaração, mas não o fato nela declarado. Além do que a presunção de veracidade da declaração opera-se somente em relação às partes diretamente envolvidas na operação, não alcançando terceiros, entre os quais o Fisco, o qual pode decidir pela intimação do contribuinte para mostrar elementos adicionais ao recibo e/ou a nota fiscal.

A legislação tributária outorga competência à autoridade fiscal para que exerça um juízo sobre a necessidade e a pertinência de apresentação de prova complementar pelo declarante, como forma de dar efetividade à sua atribuição legal de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias, buscando a constatação da veracidade da declaração de rendimentos da pessoa física.

A partir da avaliação do caso concreto, incumbe ao agente fiscal determinar o grau de aprofundamento da auditoria quanto à comprovação da efetividade da prestação de serviços e/ou pagamento das despesas médicas como condição para a aceitação das deduções, com base em critérios objetivos, tais como perfil e histórico do contribuinte, valores das deduções pleiteadas, individualmente ou em conjunto, natureza das despesas médicas e somatório dos rendimentos declarados no ano-calendário.

A negativa de tal permissão significa avançar indevidamente sobre a condução da ação fiscalizadora estatal, restringindo o dever legal de investigação dos fatos, devidamente autorizado pela norma regulamentar.

De modo algum a determinação de prova adicional da efetividade do pagamento conflita com a presunção de boa-fé do contribuinte, porquanto não se cogita, naquele momento, da existência de má-fé, mediante a prática de atos de falsidade, que levaria à aplicação de penalidade majorada.

À vista disso, a exigência de comprovação do efetivo desembolso associado às despesas médicas, mesmo diante da apresentação de recibos referentes ao pagamento, é um ônus probatório que pode ser atribuído a todo contribuinte que faz uso de deduções na sua declaração anual de rendimentos, na medida em que a despesa médica reduz a base de cálculo do imposto de renda.

Nesse sentido, tem decidido a 2ª Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme ementa do recente julgado a seguir copiado:

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

Exercício: 2006

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE ELEMENTOS DE PROVA ADICIONAIS. POSSIBILIDADE

A apresentação de recibo, por si só, não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais, tais como provas da efetiva prestação do serviço e de seu pagamento.

(Acórdão nº 9202-008.311, de 24/10/2019, da relatoria do conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa).

Sendo assim, não é lícito ao contribuinte simplesmente eximir-se do ônus probatório com a afirmação de que o recibo de pagamento é apto por si só para a comprovação da despesa médica. Consequência disso é que uma vez insatisfatórios os documentos apresentados e/ou esclarecimentos prestados pelo contribuinte, não há óbice à realização do lançamento de ofício para desconsiderar as deduções que o declarante não logrou êxito em comprová-las.

Não se cuida de inversão do ônus probatório, porque a prova continua na incumbência de quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado, segundo a distribuição tradicional do ônus probante.

Realmente, é o contribuinte que pretende utilizar pagamentos de despesas médicas como dedução da base de cálculo do imposto de renda, pertencendo-lhe o ônus quanto à comprovação e justificação das deduções, a partir do momento que demandado para tal, de maneira que não parem dúvidas sobre o direito subjetivo reivindicado. Caso não cumpra suas atribuições, arcará com as consequências do próprio descumprimento, isto é, terá a despesa médica glosada.

No presente caso, o contribuinte apresentou uma parte dos recibos de pagamento das despesas médicas durante o procedimento fiscal e o restante com a impugnação do auto de infração (fls. 34/43).

O agente fiscalizador deixou expresso no auto de infração os motivos pelos quais condicionou a dedutibilidade das despesas médicas à comprovação do efetivo pagamento, senão vejamos (fls. 25):

(...)

A DIRPF/2003, da contribuinte incidiu em Malha parâmetro de Despesas Médicas.

Com fulcro no art. 73, Dec. 3.000/99 e atualizações, onde se acha explicitado que deduções exageradas estão sujeitas à efetiva comprovação, a juízo da autoridade lançadora e que, nos termos do Acórdão CSRF/O1 1.458/92 - DOU de 19/01/95, para abatimento pleiteado, com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de simples recibos, sem vinculação do efetivo pagamento, e da prestação dos serviços, foi a declarante intimada, em 25/09/2006.

Em resposta, foram apresentados apenas os Recibos, emitidos pela psicóloga DÉA MARIA LEITE LIMA, CPF 880.834.977-20, e CLÍNICA DENTÁRIA SÃO GERALDO, CNPJ 18.258.681/0001-58.

Apesar das prorrogações de prazo, requeridas pela intimada, e concedidas pela fiscalização, não foram comprovados os efetivos pagamentos, através de cheques ou extratos bancários, nem a efetiva prestação dos serviços de psicologia e odontologia, solicitados na Intimação Fiscal.

Também não foram comprovadas as despesas declaradas com LÚCIA M. M. LEITE SOUZA, CPF 689.269.107-25, e GIULIANA M. ALCÂNTARA, CPF 990.072.666-91, para as quais não foram apresentados quaisquer documentos.

A psicóloga DÉA MARIA LEITE LIMA tem seu nome e CPF relacionados em Lista de Inidôneos, do Malha IRPF web.

Glosei, assim, o valor total de R\$ 23.008,00, de acordo com o art. 73 do RIR/1999.

(...)

Pela descrição dos fatos constata-se que a autoridade fiscal solicitou a apresentação de prova da efetividade dos pagamentos com base em uma possível falta de compatibilidade para as deduções das despesas médicas, tendo em vista os valores e a natureza dos serviços.

Com efeito, para o ano-calendário de 2003, os pagamentos pelos serviços declarados, no total de R\$ 23.008,00, distribuídos entre fonoaudiologia, psicologia, fisioterapia e odontologia, mostram-se expressivos, o que, por si só, justifica o aprofundamento da investigação das despesas médicas.

A autuação fiscal não se funda em idoneidade documental, mas na ausência de comprovação da efetividade do pagamento e da prestação do serviço, considerando que, no caso concreto, a apresentação dos recibos, isoladamente, não levou à plena convicção das despesas médicas.

Não prevê a legislação tributária um meio de pagamento pré-definido para as despesas médicas, admitindo-se, entre outros, cheques, transferências bancárias, depósitos em conta e quitação em espécie. Em qualquer caso, as operações estão sujeitas à comprovação perante o Fisco, caso solicitada, cabendo ao declarante suportar o ônus da prova quando instado a fazê-lo.

Mesmo na hipótese de pagamento em espécie é viável apresentar elementos adicionais de prova, tais como saques em datas e valores compatíveis, não configurando prova inexequível.

Para fins de comprovação, não se impõe a obrigatoriedade de coincidência entre datas e valores, apenas a existência de correlação com os dispêndios atribuídos aos serviços realizados pelos profissionais de saúde, com base em seriedade e convergência do conjunto probatório.

Segundo as palavras da recorrente, todos os pagamentos foram realizados em dinheiro aos prestadores de serviços. Ainda na fase de impugnação, a contribuinte providenciou a juntada aos autos de cópias de seus extratos das contas do Banco do Brasil S/A e da Caixa Econômica Federal (fls. 44/79).

O acórdão de primeira instância considerou comprovado somente uma parte das despesas médicas, exatamente quando verificada a compatibilidade entre os saques e os recibos de pagamento. Confira-se o trecho da decisão (fls. 97):

(...)

Ressalto, nesse entendimento, que houve, por parte da contribuinte, a efetiva comprovação dos pagamentos efetuados apenas nas competências, maio/2002, relativamente à despesa com a Giuliana Marques Alcântara no valor de R\$ 720,00, dezembro/2002 e à Fisioterapeuta Lúcia M. M. Leite Souza no valor de R\$ 462,00, totalizando o montante de R\$ 1.182,00, visto ter comprovado saques nos bancos correspondentes, em dias compatíveis com a emissão dos recibos, consoante planilha a seguir demonstrada.

(...)

Quanto ao restante dos valores, a recorrente não fez a correlação entre movimentação bancária e os recibos de pagamento das despesas médicas, compatível em datas e valores.

Argumenta o recorrente que fazia o pagamento das sessões de fisioterapia, fonoaudiologia e psicologia à medida que prestado o serviço, com emissão de recibos em periodicidade mensal, de maneira que os extratos bancários são hábeis a demonstrar a utilização de dinheiro em espécie para as despesas médicas.

Trata-se, contudo, de afirmação genérica, dentro de um universo de saques de quantias variáveis, realizados ao longo do ano-calendário. Quando há divergências entre datas e valores, é responsabilidade do contribuinte prestar os esclarecimentos pertinentes. Não se mostra cabível o julgador fazer a vinculação entre os saques em dinheiro e os recibos das despesas médicas, assumindo este ou aquele motivo, haja vista a frequência e valores dos mesmos nos extratos bancários.

Tendo em conta a ausência de comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas remanescentes da decisão de piso, mantenho a glosa de dedução a esse título.

No que tange ao recibo de pagamento em nome de Déa Maria Leite Lima, no valor de R\$ 1.182,00, a decisão de piso identificou saques em conta corrente em datas compatíveis para cobrir a despesa (19/12 e 20/12). Todavia não restabeleceu a despesa, pois o nome da psicóloga fazia parte da lista de profissionais inidôneos constante do banco de dados da Receita Federal do Brasil.

Com acerto a decisão recorrida. A apresentação do recibo de pagamento deixa margem à dúvida sobre a idoneidade do documento para a dedução da base de cálculo do imposto de renda. Para efeito da dedutibilidade da despesa médica, imprescindível a contribuinte apresentar prova cabal da efetividade dos serviços de psicologia e do correspondente pagamento no valor do recibo, o que não há nos autos.

Finalmente, quanto à multa de ofício, no percentual de 75% sobre o imposto suplementar, a recorrente reclama que é alto e onera demasiadamente o seu patrimônio, assumindo caráter confiscatório.

Contudo, o afastamento da presunção de constitucionalidade de lei, aprovada pelo Poder Legislativo, demanda apreciação e decisão por parte do Poder Judiciário.

Escapa à competência dos órgãos julgadores administrativos reconhecer que a multa de ofício de 75% é confiscatória e/ou abusiva, porquanto a análise da matéria demanda o confronto da lei tributária com preceitos de ordem constitucional. Argumentos desse jaez são inoponíveis na esfera administrativa.

Nessa perspectiva, não só o "caput" do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, como também o enunciado da Súmula nº 2 do CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Em resumo, portanto, não merece reforma a decisão de piso.

Conclusão

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess