



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10855.000004/2011-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-006.213 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 25 de julho de 2023
Recorrente MARIA CLAUDIA BELDI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

RECURSO VOLUNTÁRIO. REPRODUÇÃO DA 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.

DESPESAS MÉDICAS . COMPROVAÇÃO.

A dedução com despesas médicas somente é admitida se comprovada com documentação hábil e idônea. Os recibos não fazem prova absoluta da ocorrência do pagamento, devendo ser apresentados outros elementos de comprovação, quando solicitados pela autoridade fiscal (Súmula CARF nº 180).

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 e Relator(a)

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

Relatório

A seguir transcreve-se o relatório do acórdão nº 09-47.740 da 6ª Turma da DRJ em Juiz de Fora/MG (fls. 58 e segs.).

Para a contribuinte retro qualificada foi emitida a Notificação de Lançamento - IRPF de fl(s). 12/16, que lhe exige o recolhimento do crédito tributário no montante de R\$5.682,94, sendo de imposto suplementar, o valor de R\$2.522,95, e o restante referente aos acréscimos legais correspondentes, consoante nela discriminados.

Decorreu o lançamento da revisão efetuada na Declaração de Ajuste Anual do IRPF - DAA/2006 apresentada à RFB pela contribuinte, cujo resultado foi de imposto a restituir de R\$6.989,38, conforme demonstrativo à fl. 10855000004201151. De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fl(s). 13/14, foi apurada dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$34.590,30, sob a justificativa: *“...verificou-se que a contribuinte declarou uma expressiva dedução, estando ainda os recibos sem todos os requisitos legais, motivando fosse intimada a comprovar a efetividade das despesas médicas, não tendo atendido à intimação para tanto...”*.

Cientificada do lançamento, a interessada apresentou por meio de seu procurador nomeado conforme instrumento de fl. 3 a impugnação de fl(s). 2 e 5/10, instruída com o(s) elemento(s) de fl(s). 19/39. Nessa oportunidade, contesta o feito fiscal argumentando que as despesas médicas referem-se à contribuinte e à sua filha, cujos documentos, recibos e declarações, junta a essa impugnação; todos os serviços foram prestados e pagos conforme declarações; para a juntada de documentos requeridos em oportunidade diversa a solicitação de prorrogação do prazo se deu pela dificuldade em levantar os dados quanto às formas de pagamento, no entanto, tal fato não afasta o disposto no art. 80, III, do RIR/1999.

Após análise, a DRJ não acatou os argumentos da contribuinte. Do voto do acórdão recorrido:

Com relação à matéria litigiosa, dedução a título de despesas médicas, a Lei nº 9.250/1995, art. 8º, II, ‘a’, §§ 2º e 3º, dispõe que na declaração de ajuste anual, poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos feitos, no ano calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos, restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativos ao seu tratamento e ao de seus dependentes.

A dedução fica condicionada ainda a que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e CPF ou CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento, não se aplicando às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro.

Vê-se que, regra geral, podem ser deduzidos da base de cálculo pagamentos feitos no ano calendário a profissionais e empresas de saúde, em razão de prestação de serviços dessa natureza a contribuinte ou a seus dependentes.

O direito à dedução está condicionado à comprovação de que os pagamentos foram realmente efetivados e de que ocorreram em razão da prestação de serviços na área de saúde às pessoas acima citadas, sendo certo que os recibos e declarações emitidos pelos prestadores dos serviços não constituem prova cabal do direito à dedução, quando a despesa é objeto de questionamento da autoridade fiscal, especialmente quando se suspeita de possível exagero na dedução.

A lei estabelece a quem cabe a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, prevê expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, imputando-lhe, portanto, o ônus probatório. Mesmo que a norma possa parecer, em tese, um tanto quanto discricionária, deixando ao talante da autoridade lançadora a iniciativa, esta assim procede quando está albergada em indícios razoáveis de ocorrência de irregularidades nas deduções, mesmo porque **o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.**

Assim, o ônus da prova do direito às deduções pleiteadas é do sujeito passivo, logo deve tomar todas as cautelas a fim de demonstrar, indubitavelmente, que faz jus ao benefício pleiteado e em discussão.

É oportuno citar que o Código de Processo Civil, art. 333, dispõe que ... *“o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.”* Conclui-se que o ônus da prova recai sobre aquele que aproveita o reconhecimento do fato.

A Fiscalização, por sua vez, deve demandar dos contribuintes documentos bases das deduções declaradas; se entender por aprofundar a investigação, caso suspeite de que não ocorreram de fato, tendo sido registradas unicamente com o fito de reduzir indevidamente a base de cálculo tributável, pode exigir, com intuito de formar sua convicção, na busca da verdade material, elementos subsidiários àqueles documentos, para efeito de confirmá-los, fundamentalmente, no que tange os efetivos pagamentos neles descritos, sendo que a salvaguarda da administração é necessária, devida e, como visto, amparada pela legislação.

Nessa situação, então, a mera apresentação dos recibos, por si só, não tem o dom de evidenciar a dedução pleiteada, consoante entendido pela Fiscalização.

Vale, ainda, lembrar sobre documentos particulares, caso de recibos e declarações, contendo ciência de determinado fato, que estes provam a declaração, mas não o fato declarado, cabendo ao(à) interessado(a) na sua veracidade o ônus de provar o fato (CPC, art. 368). Assim, mesmo que os recibos tragam as informações elencadas na lei tributária, no contorno jurídico, apenas dão notícias do ali relatado e da forma como possivelmente teria ocorrido, devendo o(a) interessado(a), quando exigido, demonstrar por meio de outros documentos a veracidade de sua ocorrência.

E, mais, é de se observar que essas declarações presumem-se verdadeiras apenas em relação ao signatário (Código Civil, art. 219, a seguir transcrito); **quando enunciam o recebimento de um crédito fazem prova apenas contra quem os escreveu** (CPC, art. 376); e **vale somente entre as partes nele consignadas, não em relação a terceiros, estranhos ao ato** (Código Civil, art. 221), no caso a RFB.

Vê-se, portanto, que a presunção de verdade do conteúdo dos recibos pode até ser admitida, no entanto, apenas entre as partes ali consignadas; perante terceiros, **contestado o fato ali relatado**, cabe ao(à) interessado(a) na sua veracidade o ônus de provar a efetividade de sua ocorrência por meio de outras provas.

É certo que a pretensão do Fisco é de exigir, na forma da lei, a comprovação da efetividade de fatos narrados nos recibos oferecidos para plena comprovação das deduções a títulos de despesas médicas.

No uso de tal faculdade a Fiscalização intimou o contribuinte para comprovar o efetivo pagamento das despesas declaradas, não tendo o interessado desincumbido desse ônus naquela oportunidade, tampouco em sede de impugnação, o que poderia ter sido feito por meio de cópias de cheques nominais, de extratos bancários onde constassem saques compatíveis com os valores e data dos pagamentos, comprovantes de transferência bancária, etc.

O contribuinte deve ter em conta que o pagamento de despesa médica não envolve apenas ele e o profissional de saúde, mas também o Fisco – caso haja intenção de se beneficiar da dedução na declaração de rendimentos – e, por isso, deve se acautelar na guarda de outros elementos de prova da efetividade do pagamento e do serviço prestado.

No caso, a autuação não está fundamentada na falsidade dos documentos apresentados. Está, isto sim, alicerçada na falta de comprovação do efetivo pagamento. A falta desse elemento não implica, necessariamente, falsidade documental, mas, sim, a imprestabilidade desses recibos para fruição do benefício fiscal.

Assim, não se vislumbra no procedimento fiscal que culminou na glosa das despesas médicas, especialmente no que tange à exigência de comprovação do efetivo pagamento dos valores questionados, qualquer afronta ao princípio da legalidade, na espécie que tenha se baseado em presunção, arbitrariedade, etc, sendo certo que o tratamento dispensado ao sujeito passivo seguiu estritamente os preceitos legais pertinentes à espécie, e não poderia ser diferente, haja vista a responsabilidade funcional das autoridades fiscais no desenvolvimento de suas atividades administrativas.

É de se ressaltar, ademais, que não há nada de irregular ou ilegal em efetuar o pagamento de despesas em dinheiro. E, nesse aspecto, frise-se, não houve qualquer imposição da autoridade fiscal. A dedução e a forma de pagamento das despesas correspondentes são facultados aos contribuinte; a primeira, uma vez requerida e sendo questionada, a prova de sua ocorrência lhe incumbe, e deverá ser efetuada de forma inequívoca, seja por simples recibos/declarações, seja, no aprofundamento da investigação, por elementos subsidiários àqueles; a segunda, se escolhida a moeda corrente o ônus da prova é de quem assim o fez, independentemente da dificuldade que acarretaria.

A título ilustrativo, pode-se citar recente jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda:

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO. Podem ser deduzidos como despesas médicas os valores pagos pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar elementos de prova da efetividade dos serviços prestados ou dos correspondentes pagamentos. Na hipótese, a contribuinte não logrou comprovar de forma inequívoca a prestação dos serviços, assim como não comprovou o efetivo pagamento das despesas médicas. (CARF, 2.ª Seção de Julgamento, 1.ª Câmara, 1.ª Turma Ordinária, Acórdão n.º 2101002.125, de 13/03/2013. Relator: Conselheira Celia Maria De Souza Murphy)

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. Existindo nos autos um documento que demonstre que o contribuinte foi intimado a comprovar o efetivo pagamento das despesas médicas, a dedutibilidade de tais despesas, na declaração de ajuste anual, está condicionada ao atendimento das condições estabelecidas no Termo de Intimação Fiscal. (CARF, 2.ª Seção de Julgamento, 1.ª Turma Especial, Acórdão n.º 2801002.859, de 22/01/2013. Relator: Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida)

DESPESAS MÉDICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO. RECURSO PROVIDO PARCIALMENTE - A comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas é ônus do contribuinte, sempre que instado pela fiscalização a fazê-la. A apresentação de recibos, isoladamente, não assegura o direito à dedução da base de cálculo do imposto dos valores supostamente pagos, sendo imprescindível a exibição de cópias de cheques, transferência de numerário ou comprovação de saques em datas que precederam aos pagamentos, que evidenciem a disponibilidade para fazê-lo com numerário. (CARF, 2.ª Seção de Julgamento, 1.ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão n.º 2102002.104, de 19/06/2012. Relator: Conselheiro Atilio Pitarelli)

A realização de diligência junto aos profissionais emitentes dos recibos é prescindível no caso em exame, porquanto o impugnante detém plena possibilidade de apresentar as provas necessárias, caso correspondam à realidade dos fatos.

Esclareça-se ainda que o direito a dedução **não** está condicionado à satisfação, pelos profissionais liberais prestadores de serviços, da obrigação tributária relativa ao oferecimento à tributação dos valores de despesas médicas que outrem pretende deduzir, e vice versa. As obrigações tributárias não se confundem, nem se excluem.

Destarte, 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(a) impugnante(a) 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.

A respeito de julgados administrativos citados, há que ser esclarecido que tais manifestações, não obstante sua inestimável validade como fonte de consulta, não hão

que ser tomadas, conforme entendimento expresso no Parecer Normativo CST nº 390, de 1971, como normas complementares da legislação tributária, nos moldes estabelecidos pelo art. 96 do CTN, em função da inexistência de ato legal que lhes confira efetividade de caráter normativo.

Em face do exposto, é de se manter o resultado na NL em lide.

Voto, pois, no sentido de considerar improcedente a impugnação de fl(s). 2 e 5/10.

Cientificado da decisão de primeira instância em 22/01/2014, o sujeito passivo interpôs, em 17/02/2014, Recurso Voluntário, fl. 69, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento
- b) cabe à autoridade fiscal comprovar que os documentos apresentados não são válidos ou a ocorrência da infração tributária
- c) cita jurisprudência

É o relatório.

Voto

Conselheiro Honorio Albuquerque de Brito - Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto dele conheço.

Despesas médicas

REGIMENTO INTERNO DO CARF – APLICAÇÃO § 3º, Art. 57

Da análise do recurso voluntário impetrado, tem-se que por meio do mesmo o contribuinte não apresenta novas razões de defesa além das já trazidas em sede de impugnação na primeira instância julgadora administrativa.

Os argumentos nesse sentido que sobem a este CARF em sede de recurso voluntário já foram objeto de minuciosa apreciação pela turma julgadora da DRJ, cujas análises e conclusões estão discurridas com clareza no voto posto no Acórdão recorrido, conforme transcrito acima na parte “Relatório” do presente acórdão.

Do Regimento Interno do CARF, art. 57, § 3º:

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).

Desta forma, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos, e acrescento como segue.

Dispõe o art. 73 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) que a autoridade fiscal, se entender necessário, pode solicitar elementos de convicção da efetiva realização, bem como da natureza da despesa que se pretende deduzir. Assim, é lícito ao Fisco exigir, a seu critério, elementos comprobatórios das despesas, caso haja indícios que levem a questionamentos da efetividade da prestação dos serviços, de a quem foram prestados ou sobre quem assumiu seu ônus. A não apresentação dos elementos solicitados, ou sua não aceitação como hábeis e idôneos, pode ensejar a glosa dos valores deduzidos. Nesse sentido a Súmula CARF nº 180:

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais.

Trata-se o IRPF apurado na declaração de ajuste anual de um dos tributos para os quais ocorre o denominado lançamento por homologação, vale dizer, aquele em que o sujeito passivo tem o dever de apurar, declarar e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. O pagamento assim antecipado extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. Cabe nesse caso ao contribuinte apurar os rendimentos tributáveis e, caso queira, deduzir as despesas da natureza e nos limites que a lei lhe faculta, para então estabelecer a base de cálculo do imposto.

Como regra, não são dedutíveis da base de cálculo do IRPF as despesas gerais do contribuinte, quer sejam necessárias, indispensáveis ou meramente úteis, como aluguel do imóvel em que reside, alimentação, lazer, pagamento de aulas de idiomas estrangeiros, e uma infinidade de outras. As despesas dedutíveis são, em verdade, exceções que o legislador entendeu por conceder, atendidas determinados limites e condições.

Retornando à sistemática do lançamento por homologação no IRPF, dentro do prazo até que se dê a homologação, e enquanto a Fazenda Pública não interfere e não se pronuncia a respeito, opera-se como que uma presunção de verdade em relação à apuração do contribuinte. Entretanto, uma vez estabelecida a ação da Fiscalização da Receita Federal para verificação de eventuais infrações, cabe ao fiscal promover as diligências necessárias.

Assim sendo, não se mostra desarrazoada a exigência do Fisco da apresentação de elementos que comprovem, a juízo da autoridade tributária, a ocorrência da prestação do serviço, sua natureza e especialidade, a quem foi prestado, a transferência efetiva dos valores pagos de quem arcou com o ônus financeiro para o beneficiário. Ao contrário, é zelo da autoridade fiscal em cumprimento de suas obrigações funcionais, com amparo da lei. Ao solicitar, por exemplo, documentos que comprovem o efetivo pagamento dos valores, não está o fiscal necessariamente a atestar a inidoneidade do recibo apresentado ou tampouco do profissional que o emitiu. Está

sim a solicitar elementos que se complementam na composição de um conjunto probatório com vista a formar sua convicção.

É certo que as solicitações de documentos devem atender à razoabilidade, devendo ser evitados os pedidos de provas impossíveis ou de difícil produção.

No curso da ação fiscal, deve o auditor responsável intimar com clareza o contribuinte fiscalizado sobre que elementos devem ser apresentados para análise dos fatos a serem apurados, descrevendo-os de forma a perfeitamente identificá-los. Posteriormente, caso a autoridade fiscal conclua pelo lançamento do crédito tributário, deve apresentar a descrição clara e objetiva dos fatos e das infrações cometidas que ensejaram a apuração do mesmo. Isso para que o contribuinte possa, caso queira, exercer plenamente seu direito de defesa.

No caso em comento, é de se considerar bastante plausível a exigência de elementos adicionais de provas, pois tem-se que o valor deduzido a título de despesas médicas é sem dúvida significativo. É de se esperar que em tratamentos que resultaram em tal monta de despesas seja possível a apresentação de elementos que comprovem a efetiva transferência de pagamentos, o que não foi feito no caso das supostas despesas glosadas pela Fiscalização.

Uma vez que não foi apresentada a comprovação exigida, devem ser mantidas as glosas das deduções das despesas médicas.

Jurisprudência

No que se refere à jurisprudência citada, por falta de lei que lhe atribua eficácia normativa, não constitui norma geral de direito tributário decisão judicial ou administrativa que produz efeito apenas em relação às partes que integram o processo (art. 100 do CTN – Parecer Normativo CST nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013).

Pelas mesmas razões já discorridas no voto da DRJ, os argumentos trazidos pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário são improcedentes, e portanto deve ser mantida integralmente a decisão da turma julgadora de primeira instância administrativa.

CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, voto por CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, conforme acima descrito.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito

