



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10860.001495/2008-83
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-003.750 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 24 de setembro de 2020
Recorrente REGINA CELIA SANTORO MAGALHAES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, não podendo a autoridade julgadora dela conhecer, salvo nos casos expressamente previstos em lei.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO.

As deduções de despesas médicas da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. Quando regularmente intimado, deve o sujeito passivo demonstrar o seu efetivo pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator

Participaram das sessões virtuais, não presenciais, os conselheiros Honório Albuquerque de Brito (Presidente), André Luís Ulrich Pinto e Marcelo Rocha Paura.

Relatório

Do Lançamento

Trata o presente de Notificação de Lançamento (e-fls. 8/12), lavrada em 17/06/2008, em desfavor da recorrente acima citada, no qual a autoridade fiscal, durante procedimento de revisão de sua Declaração de Ajuste Anual – DAA, relativa ao exercício de 2006, formalizou o lançamento suplementar de ofício contendo as infrações de **dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 14.872,44**.

Da Impugnação

A interessada apresentou a impugnação (e-fls. 3/7), alegando, em síntese, os seguintes argumentos, extraídos do relatório do julgamento anterior:

O contribuinte impugnou o lançamento conforme instrumento de fls.01/04, em que, depois de resumir os fatos, alega que efetuou pagamentos em dinheiro e anexou cópia dos recibos. Ao final requer o cancelamento da notificação.

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão nº 17-40.966 (e-fls. 27/30), os membros da 8ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP), por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário e, do voto do relator a quo, podemos destacar o seguinte:

No que diz respeito às despesas indicadas nos recibos de fls.09/16, isoladamente não são aptos a comprovar a efetividade dos pagamentos, visto que não preenchem os requisitos da Lei 9.250/95 que o contribuinte transcreveu na defesa:

...

Como se verifica em cognição direta dos recibos apresentados, não há especificação do destinatário da prestação de serviço. Também não consta endereço do prestador. Em relação à ficha de orçamento de fls. 08, não é instrumento hábil a conferir validade aos recibos pois sequer contém identificação idônea do paciente ou da profissional, tampouco assinatura consignando autorização expressa.

Observando mais detidamente os documentos apresentados, constata-se que o impugnante também pretende convencer esta instância julgadora que os pagamentos supostamente efetuados à profissional Carolina Helena F. de Farias, que por sua vez teria emitido os recibos de uma só vez e em sequência exclusiva, foram em dinheiro e pagos com precisão na casa dos centavos, dinheiro este que portava também aos sábados (10/09 e 10/12) e domingos 10/04 e 10/07.

Diante dos fatos expostos, impõe-se a salvaguarda das disposições do artigo 73 do Regulamento do Imposto de Renda, cuja matriz legal é o § 3º do art. 11 do Decreto-lei nº. 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente quanto às deduções pleiteadas que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, sendo que se desloca para ele o ônus probatório.

...

Esta inversão legal do ônus da prova do fisco para o contribuinte transfere para o interessado o ônus de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o lançamento de ofício decorrente do não cabimento das deduções por falta de comprovação e justificação. Também

importa dizer que o ônus de provar implica em trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado.

Portanto, a critério da autoridade fiscal, além da exigência da apresentação de recibo com os requisitos legais mencionados, poderá condicionar a manutenção da dedução à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados. Registre-se que em defesa do interesse público, é entendimento no âmbito da Receita Federal do Brasil que para gozar as deduções com despesas médicas não basta ao contribuinte à disponibilidade de simples recibos, cabendo a este, quando questionado pela autoridade administrativa, comprovar, de forma objetiva, a prestação dos serviços e o pagamento realizado.

Conforme o exposto, em regra, a prova da efetividade dos pagamentos se faz mediante recibos idôneos, contudo na hipótese do contribuinte ser instado a comprovação por outro meios, e isto poderia ser feito mediante exibição dos extratos de movimentação bancária, que abriu mão de apresentar, em que pese o fato das deduções de despesas médicas terem atingido mais de 39% da renda declarada.

Como se vê os recibos não possuem valor probante absoluto, de forma que ao ser instado a comprovar as despesas o contribuinte poderia se valer de outros meios de comprovação.

Do Recurso Voluntário

Inconformada com o resultado do julgamento de 1ª instância e amparada pelo contido no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, o interessado interpôs o ***recurso tempestivo*** (e-fls. 35/38), arguindo acerca da manutenção da glosa sobre suas despesas médicas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

Da Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo à sua análise.

Da Matéria Não Impugnada

Inicialmente registramos que pela observação dos autos (e-fls. 8) nota-se que a interessada ***não se insurgiu, desde o início da lide, contra a dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 7.672,44***, como segue:

COMPLEMENTAÇÃO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS

Glosamos a despesa com a Coordenação de Recursos Humanos - INPE no valor de R\$ 4.712,44 uma vez que tal gasto constou no Comprovante de Rendimentos em nome de Moisés César de Oliveira Magalhães.

Glosamos, também, a despesa com Miller Zaroni Santoro, R\$ 380,00, e Maria Elizabete C. Kako Rodrigues, R\$ 2.580,00 uma vez que se referem a gastos para tratamento de Renata Santoro de Oliveira Guimarães, que não constou como dependente da declarante.

Vê-se que a contribuinte não apresentou, em sede impugnatória, motivos de fato ou direito contra aquela infração do lançamento, condição esta imprescindível para a instauração da lide administrativa, conforme dispõe o inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

...

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

...

Por seu turno, o artigo 17 do mesmo diploma legal é no sentido de ***que será considerada não impugnada*** a matéria que não tenha sido objeto de contestação quando da apresentação da peça impugnatória:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

A consequência do exposto é que considera-se definitiva a decisão proferida pela instância de piso, tudo em conformidade com o insculpido no parágrafo único do artigo 42 do Decreto 70.235/72:

Art. 42. São definitivas as decisões:

...

Parágrafo único. *Serão também definitivas as decisões de primeira instância* na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Acrescentamos que o art. 141 do Código de Processo Civil, norma de aplicação supletiva e subsidiária ao processo administrativo, estabelece que julgadores devem decidir nos limites da lide, sendo-lhes defeso conhecer de questões cuja lei exige iniciativa do litigante, *in verbis*:

Art. 141. O juiz decidirá o mérito nos limites propostos pelas partes, sendo-lhe vedado conhecer de questões não suscitadas a cujo respeito a lei exige iniciativa da parte.

Da Matéria em Julgamento

A matéria constante na presente autuação devolvida a este Conselho para reanálise por meio de Recurso Voluntário é a ***dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 7.200,00.***

Do Mérito

Da Glosa sobre Deduções com Despesas Médicas

Em síntese a recorrente traz aos autos declarações emitidas pelas profissionais Carolina Helena Rodrigues Ferreira de Farias e Fabíola Magalhães Bastos Taube a fim de comprovar a prestação de serviços médicos, conforme indicados nos recibos já apresentados.

Assevera que não existe regramento normativo que vede o cidadão de manter sob sua guarda dinheiro em espécie, entendendo que o juízo de valor assentado na decisão recorrida é claramente subjetivo não encontrando o mínimo respaldo administrativo e legal.

Por fim cita decisões administrativas favoráveis a seu entendimento.

De início, convém reproduzir trecho constante da descrição dos fatos e enquadramento legal e seu complemento (e-fls. 8):

Não aceitamos as despesas abaixo identificadas uma vez que a contribuinte não comprovou, através de cópias de cheques, comprovantes de saques e transferências bancárias, a efetividade dos pagamentos realizados aos profissionais. Desta forma, não ficou comprovado que houve o desembolso para pagamento dos tratamentos. “,

Fabiola Magalhães Bastos R\$ 3.950,00 (odontóloga)

Carolina H. R. F. de Farias R\$ 3.250,00 (fonoaudióloga)

Bem, o ponto de discordância resume-se, pode-se assim dizer, à necessidade de a contribuinte comprovar, após regularmente intimada, a transferência do numerário em função das despesas com profissionais da área médica de que pretendeu se valer por meio de recibos e declarações apresentados à Fiscalização.

Antes de iniciarmos a análise deste caso concreto, recomendável a transcrição da base legal para dedução de despesas dessa natureza que está na alínea "a" do inciso II do artigo 8º da Lei 9.250/95, regulamentada no artigo 80 do RIR/99:

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;**

(...) (grifou-se)

Complementando a necessidade dessa comprovação, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, em seu art. 73, dispõe que:

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). (grifou-se)

Veja que a legislação estabeleceu a hipótese de a autoridade lançadora requerer documentos adicionais para a comprovação da efetiva realização dessas despesas, se assim entender necessário. Numa correta interpretação dos dispositivos legais, pode-se inferir a necessidade da especificação e comprovação não só dos serviços prestados, bem como do seu efetivo pagamento.

A apresentação de recibos como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1º, III, do RIR/1999, ***pode ser considerada suficiente, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame.***

Havendo qualquer dúvida quanto às deduções declaradas pelo contribuinte, a autoridade lançadora, tem não só o direito mas também o dever de exigir provas adicionais da efetividade da prestação dos serviços.

No que concerne ao ônus da prova, é regra geral no direito que cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. A legislação tributária estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

Nesse sentido destaque-se os ensinamentos do mestre Antônio da Silva Cabral, em Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, p. 298 (documento assinado digitalmente)

Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se frequentemente: “a quem alega alguma coisa, compete prova-la”. [...] Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, ***enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.***(g.n.)

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para este a obrigação de comprovar e justificar as deduções e, não o fazendo, sofre as consequências legais, ou seja, o não cabimento dessas deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Por conseguinte, o ônus da prova das deduções é do contribuinte, pois foram por ele pleiteadas. Se a prova da dedução incumbe a quem interessa e este não a faz na forma legal exigida, se sujeita a sua desconsideração, e foi o que ocorreu nos autos.

Cabe esclarecer que os recibos, porquanto manifestações unilaterais, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos, como pretende o recorrente.

Os recibos e as declarações de pagamento contêm uma declaração de fato, o que faz com que ***tenham aptidão para provar a declaração, mas não o fato declarado***, conforme dicção do parágrafo único do art. 408 do CPC:

“Art. 408. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato.”

Esse dispositivo legal também esclarece que os recibos e as declarações de pagamento presumem-se verdadeiros somente em relação àqueles que participaram do ato.

O vigente Código Civil (CC - Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002) também disciplina o limite da presunção de veracidade dos documentos particulares e seus efeitos sobre terceiros:

“Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.

(...)

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público. (grifos nossos)

Em síntese, como não há presunção de veracidade do recibo, perante o Fisco, a este documento atribui-se ordinário valor probatório.

Desta forma, entendo que as despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e/ou de seus dependentes, e se limitam, sim, a serviços comprovadamente realizados quando objeto de indagação pela autoridade fiscal, a partir de dúvida razoável, bem como a pagamentos especificados e comprovados.

No presente caso não se afigura irregular, nem desarrazoada a exigência, por parte da autoridade fiscal, da comprovação de pagamento das despesas médicas.

Constam deste processo orçamento (e-fls. 13), recibos (e-fls. 15/22) e declarações (e-fls. 39/40), com os quais a interessada tenciona fazer prova da prestação dos serviços médicos.

Da análise de toda a documentação acostada, entendo que somente os recibos e declarações apresentados, por si só, neste caso particular, ***não são suficientes para comprovar a efetividade da prestação de serviços médicos e odontológicos constantes nesta autuação.***

Ressalto que a interessada ***não apresentou ou especificou qualquer outro elemento, diretamente vinculado àqueles profissionais*** que pudessem dar convicção a este julgador da efetiva prestação dos serviços por eles prestados, como por exemplo cópias de cheques, exames laboratoriais ou de imagens realizados, prontuários e/ou fichas de acompanhamento médico, entre outros possíveis.

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, especialmente a diligência realizada, entendo que a recorrente ***não logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços odontológicos*** e, neste caso, ***mantenho as glosas sobre as respectivas deduções***, alinhando-me à conclusão da decisão de piso.

Ante o exposto, ***conheço*** do Recurso Voluntário e, no mérito, **NEGO-LHE PROVIMENTO.**

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura