



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13637.000112/2008-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-003.703 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 27 de agosto de 2020
Recorrente MARGARIDA SAMPAIO VALE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Quando ficar caracterizado que o contribuinte demonstra pleno conhecimento da infração a ele imputada, sendo-lhe asseguradas todas as oportunidades de defesa, conforme previsto na legislação. Incabível a pretensão de ofensa ao contraditório e a ampla defesa, no âmbito do processo administrativo.

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 rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, 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. 17/22), lavrada em 10/12/2007, 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 2004, formalizou o lançamento suplementar de ofício contendo a infração de ***dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 19.600,00.***

Da Impugnação

A interessada apresentou a impugnação (e-fls. 2/10), alegando, em síntese, os seguintes argumentos, extraídos do relatório do julgamento anterior:

Em sua peça impugnatória de fls.01/09, a interessada, por meio de seus procuradores nomeados pelo instrumento de fls.10, contesta o lançamento efetuado, quando, em apertada síntese, argumenta que: 1) Atendendo à intimação fiscal, “informou e comprovou a veracidade dos pagamentos efetuados como despesas médicas, passíveis, portanto, de dedução, anexando na oportunidade cópias de recibos acerca dos serviços médicos prestados, justificando, ainda, a forma de pagamento”; 2) Destaca a ausência do contraditório no caso em tela, “que por sua vez é uma garantia constitucional a todos os litigantes, seja em processo judicial ou administrativo”; 3) “A impugnante jamais comprou recibos de prestação de serviços, mas, muito pelo contrário, posto que todos os pagamentos comprovados nos autos pela impugnante ocorreram mediante a contraprestação de serviços de psicologia, odontologia e fonoaudiologia”, “sendo que eventuais ilícitos praticados pelos profissionais não podem ser atribuídos à impugnante”; 4) Entende a contribuinte que atendeu plenamente ao Fisco pois “anexou não somente todos os recibos comprovando os pagamentos feitos, constando dos mesmos os valores, as datas, suas referências, nomes das receptoras e pagador, CPF e documentos de identidade, como também relatórios dos profissionais detalhando os procedimentos”; 5) Não poderia provar o pagamento mediante apresentação de documentação bancária visto que efetuou os pagamentos em dinheiro, “ademais, não é obrigado o contribuinte a manter conta bancária e através dela efetuar pagamentos ou qualquer tipo de transação”, 6) “Não estão os profissionais liberais obrigados à emissão de documentos fiscais (notas fiscais), sendo o relatório, o laudo ou mesmo a declaração, se assim pretende rotular o Fisco, meio idôneo e hábil de prova”; 7) “A contribuinte comprovou não somente a efetiva prestação de serviços, como também os respectivos pagamentos, apresentando documentos de quitação deduzida nos moldes do artigo 8º, inciso 11, alínea “a”, da Lei nº 9.250/95 e do artigo 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) - Decreto nº 3 000/99”.

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão nº 09-29.339 (e-fls. 30/36), os membros da 4ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG), por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário e, do voto do relator *a quo*, podemos destacar o seguinte:

...

A contribuinte, 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/2004, referentes aos profissionais liberais Heber Oliveira Cardoso (R\$ 8.000,00), Mônica Moura Fonseca dos Santos (R\$ 5.600,00) e Catia Mirian Cabral (R\$ 6.000,00).

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, à interessada e não à Receita Federal. O já citado Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) vigente, em seu artigo 73, estabelece:

...

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.

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

...

E a simples alegação da impugnante, de que todos os pagamentos ora questionados foram realizados em moeda corrente, não a socorre. A utilização de dinheiro em qualquer tipo de operação financeira, embora 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 contribuinte de que a quitação de valores tão expressivos à época tenha sido efetuada em moeda corrente, e, mais, que a contribuinte não seja sequer capaz de informar a origem do numerário, não sendo crível que importâncias financeiramente significativas, em se tratando de uma pessoa física, circulariam à margem do sistema bancário.

Observo ainda, na peça contestatória, protesto da impugnante quanto à juntada de documentos, oitiva de testemunhas e realização de perícia. O teor dispensado nesses pedidos transmite efeito apenas retórico, uma vez que é precluso, salvo as exceções estabelecidas, o direito de apresentação de documentos após o prazo previsto

para impugnação; não há previsão legal para se acatar prova testemunhal no Decreto nº 70.235 de 06/03/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e, em relação à perícia, a ausência dos requisitos para o mister, consoante o artigo 16, inciso IV, do mencionado Decreto nº 70.235/1972 (com nova redação dada pela Lei nº 8.748/1993), leva ao indeferimento do pleito, em consonância com o artigo 18 do mesmo diploma legal.

Cita a contribuinte, em sua peça' impugnatória, e também este relator em seu voto, 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 nº 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.

Do Recurso Voluntário

Inconformada com o resultado do julgamento de 1ª instância e amparado pelo contido no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, a interessada interpôs o **recurso tempestivo** (e-fls. 40/49), basicamente, repisando os argumentos expendidos em sua peça impugnatória.

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 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\$ 19.600,00**.

Da Preliminar

Da ausência do Contraditório

A interessada alega que há ausência de contraditório neste procedimento administrativo.

Vemos que trata-se de alegação genérica, sem especificar qual direito seu foi cerceado e de que forma isto aconteceu, chegando mesmo a “soar” de forma estranha tal afirmação, ao passo que, diferentemente da afirmativa, vê-se que a interessada respondeu a intimações fiscais, elaborou impugnação e recursos voluntários tempestivos, combatendo inteiramente a infração constante neste lançamento.

Portanto, **sem razão** a recorrente. **Rejeito** a preliminar suscitada.

Do Mérito

Das Deduções de Despesas Médicas

Aduz a interessada que em momento "comprou" recibos, posto que nada mais fez do que pagar em dinheiro o valor devido aos profissionais de saúde em decorrência da prestação de serviços, tendo apresentado fotocópias e originais dos comprovantes de despesas de dedução emitidos pelos profissionais.

Afirma que partindo-se do pressuposto de que a prestação dos serviços foi categoricamente comprovada, com o consequente pagamento de seus honorários, é necessário o acatamento da defesa, com a desconstituição do auto objeto da presente.

Entende que atendeu “in totum” as solicitações fiscais, dentro do que era possível, não podendo provar, jamais, por meio de documentação bancária, pois efetuou alguns dos ditos pagamentos em dinheiro, conforme já amplamente demonstrou quando solicitado pelo Auditor Fiscal.

Bem, o ponto de discordância resume-se, pode-se assim dizer, à necessidade de o contribuinte comprovar, após regularmente intimado, a efetividade da prestação dos serviços informados em DIRPF como dedução de despesas com profissionais da área médica de que pretendeu se valer por meio de recibos apresentados à Fiscalização.

Convém reproduzir trecho constante da descrição dos fatos e enquadramento legal produzido pela autoridade lançadora, bem como a sua complementação (e-fls. 19):

Intimada a comprovar a efetividade da prestação dos serviços informados em sua declaração a título de despesas médicas, mediante a apresentação de fichas ou laudos médicos, hospitalares, odontológicos ou assemelhados e/ou outro meio de prova disponível, bem como a efetividade da entrega dos recursos para esse mesmo fim despendidos, através de documentação bancária (cópia de cheques nominais microfilmados, extratos bancários em que constem saques com compatibilidade de datas e valores, ordens de pagamento ou transferências eletrônicas), relativas aos profissionais liberais, a declarante entregou cópias de fichas utilizadas por um dos profissionais.

Alegou que efetuou os pagamentos em espécie, mas não foram apresentados extratos bancários que comprovassem os saques com compatibilidade de datas e valores. Apresentou, ainda, declarações firmadas por dois dos profissionais envolvidos que ratificam terem recebido os valores, embora tais declarações possuam o mesmo valor probatório que os recibos por eles emitidos.

Diante do exposto, por *falta de comprovação do efetivo pagamento*, todas as despesas declaradas como pagas a Heber Oliveira Cardoso, Mônica Moura Fonseca dos Santos e Catia Mirian Cabral, no valor total de R\$ 19.600,00, foram glosadas.

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-se 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 destaca-se os ensinamentos do mestre Antônio da Silva Cabral, em *Processo Administrativo Fiscal*, Ed. Saraiva, p. 298 :

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 ao 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, **na verdade é necessária e imprescindível** a exigência, por parte da autoridade lançadora, da comprovação de pagamento das despesas médicas.

No referido procedimento a interessada apresentou apenas recibos e declarações, com os quais tenciona fazer prova da prestação dos serviços médicos.

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

Ressalto que o interessado **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, extratos bancários, exames laboratoriais ou de imagens realizados, prontuários e/ou fichas de acompanhamento médico, entre outros possíveis.

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, especialmente da descrição dos fatos e enquadramento legal, considero que o recorrente **não logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços médicos** 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, rejeito a preliminar arguida e, no mérito, **NEGO PROVIMENTO.**

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura

Fl. 9 do Acórdão n.º 2001-003.703 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 13637.000112/2008-91