



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.721886/2012-77
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-003.858 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 22 de outubro de 2020
Recorrente MARIA DA CONSOLACAO GOMES DE CASTRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008, 2009, 2010

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 Auto de Infração (e-fls. 2/20), lavrado em 28/02/2012, em desfavor da recorrente acima citada, no qual a autoridade fiscal, durante procedimento de revisão de sua Declaração de Ajuste Anual – DAA, relativa aos exercícios de 2008, 2009 e 2010, formalizou o lançamento suplementar de ofício contendo as infrações de ***dedução indevida de despesas médicas, no valor total de R\$ 54.794,84 e com instrução, no valor de R\$ 2.440,07.***

Da Impugnação

A interessada apresentou a impugnação (e-fls. 143/157), alegando, em síntese, os seguintes argumentos, extraídos do relatório do julgamento anterior:

Cientificada da autuação pela via postal, a contribuinte apresentou, em 05/04/2012, a impugnação anexada às fls. 143/157, acompanhada dos documentos de fls. 158/242 onde alega, em síntese, o que se segue.

Depois de demonstrar a tempestividade da impugnação e sintetizar os motivos da autuação, alega que a fiscalização considerou, sem qualquer parâmetro objetivo, que teria deduções elevadas pelo fato de as despesas informadas representarem 21%, 24% e 25%, respectivamente, de suas receitas tributáveis, desconsiderando o fato do problema de saúde enfrentado no período por ela e seus pais.

Ressalta que os recibos apresentados foram desconsiderados, demonstrando que o presente auto de infração tem por premissa o argumento de que os recibos de pagamento por si só não fazem prova do pagamento das despesas objeto da glosa.

Afirma, no entanto, que o artigo 219 do Código Civil traz em seu bojo presunção da veracidade do conteúdo da declaração relativamente ao signatário. No caso concreto a conclusão é de que se presume, em relação aos profissionais de saúde que firmaram os recibos anexos, terem esses de fato percebido o numerário indicado. Se isso não bastasse, alguns profissionais ainda firmaram nova declaração atestando o pagamento, conforme declarações anexas.

Afirma que, pelo código civil, o recibo é sim prova de pagamento e que as dívidas devem ser pagas em moeda corrente, como foi no caso presente.

Traça extenso arrazoado para demonstrar que o valor probante dos recibos de pagamento decorre também da legislação tributária. Transcreve artigos do Decreto 3.000/99.

Destaca que também é esse o entendimento que vem sendo consagrado pelo CARF, em inúmeras oportunidades. Junta jurisprudência.

Entende que cumpria à fiscalização ter feito prova no sentido de que os serviços aos quais os recibos se referem não foram de fato prestados e tal prova não foi produzida. Junta doutrina sobre o assunto.

Na hipótese desses argumentos serem suplantados entende que é devida a redução da penalidade aplicada pois essa foi desmesurada, faltando-lhe razoabilidade e proporcionalidade.

Requer o acolhimento da impugnação para o fim de se cancelar o débito fiscal.

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão nº 02-45.053 (e-fls. 244/251), os membros da 9ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG), por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário e, do voto da relatora a quo, podemos destacar o seguinte:

A impugnação foi apresentada no prazo legal, atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972 e alterações e dela toma-se conhecimento.

O auto de infração em comento foi lavrado por dedução indevida de despesas com instrução e falta de comprovação de despesas médicas lançadas nas Declarações de Ajuste Anual da contribuinte, Exercícios 2008, 2009 e 2010.

A contribuinte, em sua defesa, argumenta que os recibos de despesas médicas são suficientes para provar a utilização dos serviços e junta declarações dos profissionais.

Sobre as despesas médicas, o art. 8º, inciso III, alínea a c/c § 2º e inciso III, todos da Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995 e alterações, traz as disposições relativas às deduções pleiteadas pela autuada.

...

Por sua vez, o art. 73 do Decreto n.º 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, dispõe:

...

A análise dos dispositivos legais transcritos permite-nos concluir que a dedução de despesas médicas exige a prova de efetividade do ônus do dispêndio realizado pelo contribuinte que dela pretende se aproveitar em prol de seu próprio benefício ou de seus dependentes. Assim sendo, a resolução da lide, em suma, está lastreada na força probatória dos elementos acostados aptos a comprovar a alegação da impugnante.

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. No caso de falsidade dos recibos, caberia ao fisco a prova, com fulcro no art. 389 do Código de Processo Civil. A autuação, porém, no tocante à matéria litigiosa, não está fundamentada na falsidade dos documentos. Está, isto sim, alicerçada na falta de comprovação do efetivo pagamento e prestação dos serviços. A falta desses elementos não implica, necessariamente, falsidade documental, mas, sim, na imprestabilidade desses recibos para fruição do benefício fiscal.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para a contribuinte, transfere para a impugnante o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado.

Exige-se nesses casos, a comprovação da prestação dos serviços e, principalmente, **da efetiva realização dos pagamentos correspondentes**. Para a comprovação da efetividade dos pagamentos sugere-se: *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 aos pagamentos em questão*, podendo também o interessado apresentar outros que julgar convenientes, desde que surtam os devidos efeitos legais.

Com efeito, inexistente obrigação legal de que a contribuinte efetue os pagamentos com cheque cruzado e nominal, mas deve ter em conta que, caso tenha intenção de beneficiar-se de dedução de despesa médica, a questão passa a envolver não apenas ela e o profissional de saúde, mas também o Fisco. Nesse sentido, deve acautelar-se, mantendo sob sua guarda os elementos de prova da efetividade do serviço e do pagamento, pois ao contribuinte incumbe o ônus da prova da regularidade da dedução pleiteada.

Registre-se que, em defesa do interesse público, para gozar as deduções com despesas médicas, não basta ao contribuinte a disponibilidade de simples recibos e declarações, cabendo a esse, se questionado pela autoridade administrativa, comprovar, de forma objetiva a efetiva prestação do serviço médico e o pagamento realizado. No caso, não há indicação nos autos da comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas.

A contribuinte, em sua impugnação apenas apresentou os recibos já apresentados na fase fiscalizatória e juntou declarações de alguns profissionais de que prestaram o serviço para a impugnante nos valores ali descritos. Não há nos autos outros elementos de comprovação do efetivo pagamento a fim de robustecer a convicção de que os serviços foram efetivamente prestados e os valores transferidos aos profissionais.

Os recibos oferecidos, por si sós, são considerados insuficientes para a aceitação da referida dedução no montante declarado, levando em conta o valor envolvido, pois, na verdade, fazem prova tão somente das declarações neles contidas, não dos fatos declarados.

As declarações constantes de documentos particulares presumem-se verdadeiras apenas em relação às partes que participaram do ato, como dispunha o art. 131, *caput*, do Código Civil de 1916, o parágrafo único do art. 219 do Código Civil atual e, ainda, o art. 368 do Código de Processo Civil.

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.

Esclareça-se que na relação jurídico-tributária o ônus da prova incumbe a quem alega o direito. Assim, à autoridade fiscal compete investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência ou não do fato tributário, observando os princípios do devido processo legal, da verdade material, do contraditório e da ampla defesa. Ao sujeito passivo, por sua vez, cabe apresentar prova em contrário, por meio dos elementos que demonstrem a efetividade do direito alegado, bem como hábeis para afastar a imputação da irregularidade apontada. Ao julgador administrativo-tributário, somente cabe complementar e ir a busca de provas para formar o seu livre convencimento, não lhe competindo suprir elementos que deveriam ser trazidos aos autos pelas partes do processo.

Assim, como não restou demonstrado o ônus desses pagamentos, as despesas não podem ser consideradas nas deduções a título de despesas médicas, não merecendo reparos o feito fiscal.

No tocante à alegação de que a multa aplicada é confiscatória, tem-se que a mesma foi exigida como determina a legislação tributária. É a própria Lei n.º 9.430, de 1996, art. 44, inciso I, que impõe o percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

Saliente-se que o princípio constitucional da vedação ao confisco é dirigido ao legislador. Esse princípio orienta a elaboração legislativa, que deve observar a capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CF, de 1988), bem como não pode dar ao tributo conotação de confisco.

Assim, a alegação de que o percentual aplicado fere princípios constitucionais é inócua, tendo-se em vista que ele decorre de uma prescrição legal.

Isto posto, ante os fundamentos expostos, voto por considerar improcedente a impugnação e manter o crédito tributário nos termos constantes do auto de infração.

Do Recurso Voluntário

Inconformada com o resultado do julgamento de 1ª instância e amparado pelo contido no artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72, a interessada interpôs o ***recurso tempestivo*** (e-fls. 257/268), arguindo contra a 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 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 total de R\$ 54.794,84.***

Do Mérito

Da Glosa sobre Deduções com Despesas Médicas

Em apertadíssima síntese, a recorrente afirma que o auto-de-infração foi lavrado mesmo com a apresentação dos respectivos recibos que foram totalmente desconsiderados, demonstrando que a autoridade lançadora entende que os recibos por si só não fazem prova do pagamento das despesas.

Discorda veementemente deste entendimento, afirmando que o recibo é sim prova de pagamento, fundamentando este entendimento em artigos do Código Civil e da legislação tributária. Cita, ainda, a jurisprudência administrativa favorável ao seu entendimento.

Em suma, estão acima transcritas, as principais linhas argumentativas de defesa da interessada.

De início, convém reproduzir trecho constante da descrição do Termo de Verificação Fiscal elaborado pela autoridade lançadora (e-fls. 18):

A glosa das despesas médicas efetuada nessa apuração deve-se ao fato de o contribuinte não ter comprovado, de forma inequívoca, o efetivo pagamento dos profissionais ou estabelecimentos citados na declaração.

No julgado anterior (e-fls. 250/251), a i. Relatora motivou a manutenção das glosas da seguinte forma:

A contribuinte, em sua impugnação apenas apresentou os recibos já apresentados na fase fiscalizatória e juntou declarações de alguns profissionais de que prestaram o serviço para a impugnante nos valores ali descritos. Não há nos autos outros elementos de comprovação do efetivo pagamento a fim de robustecer a convicção de que os serviços foram efetivamente prestados e os valores transferidos aos profissionais.

...

Assim, como não restou demonstrado o ônus desses pagamentos, as despesas não podem ser consideradas nas deduções a título de despesas médicas...

Bem, o ponto de discordância resume-se, pode-se assim dizer, quanto à suficiência de recibos e declarações, apresentados pelo contribuinte, para comprovar eficazmente, após regularmente intimado, as despesas com profissionais da área médica/odontológica para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física.

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 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, a exigência, por parte da autoridade lançadora, da comprovação de pagamento das despesas

médicas/odontológicas e, dependendo da situação fática, demonstra-se necessária e imprescindível.

Com visto, a recorrente apresentou **recibos e declarações** no intuito de comprovar a regularidade da prestação dos serviços médicos/odontológicos.

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

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, extratos bancários, exames laboratoriais ou de imagens realizados, entre outros possíveis.

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, especialmente o contido no complemento da descrição dos fatos e enquadramento legal, considero que a recorrente **não logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços médicos/odontológicos** e, assim, **voto pela manutenção das glosas sobre as respectivas deduções**, alinhando-me à conclusão da decisão de piso.

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

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura