



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 19707.000070/2005-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2001-001.469 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 16 de dezembro de 2019
Recorrente ARLINDO SALUSTIANO DA SILVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Honório Albuquerque de Brito, Marcelo Rocha Paura e André Luís Ulrich Pinto.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), por meio da qual se exige crédito tributário do exercício de 2003, ano-calendário de 2002, decorrente de glosas de deduções indevidas a título de despesas médicas, por falta de comprovação, a juízo da autoridade lançadora, conforme se resume das conclusões contidas na “Descrição do Fatos e Enquadramento Legal” do Auto de Infração (fls. 26) :

“DESPESAS MÉDICAS

Dedução indevida a título de despesas médicas. Intimado o contribuinte a apresentar comprovantes despesas com deduções com médicas realizadas no ano de 2002, documentação que comprovassem as enfermidades tratadas (resultados de

exames laboratoriais e outros), e também documentos que comprovassem o efetivo pagamento das despesas (cópias de cheques nominativos, extratos bancários e outros), apresentou apenas recibos simples e documentação relativa a cirurgia realizada no ano de 2001, não tendo apresentado qualquer elemento de comprovação dos pagamentos realizados em 2002.

Apresentou também declaração em que diz ter pago todas as despesas médicas em dinheiro, tendo apresentado extrato bancário relativo a todos os saques realizados durante o ano.

Assim, declara ter auferido no exercício de 2002 rendimentos de R\$ 130.971,75, tendo sacado durante o ano o valor total de R\$ 38.510,00 (espécie), sendo que destes, R\$ 31.596,20 foram gastos com despesas médicas.

Porém, tais elementos não suprem a comprovação dos pagamentos realizados.

...

Portanto, com exceção do pagamento da Unimed - Cooperativa de Trabalhos Medicos Ltda, CNPJ 03.315.918/0001-18, no valor de R\$ 4.666,20, os demais pagamentos realizados com despesas médicas foram glosados, passando seu valor de R\$ 31.596,20 para R\$ 4.666,20."

Conforme se extrai do acórdão da DRJ em Campo Grande/MS (fls. 67 e segs.), o contribuinte apresentou impugnação onde alegou, em síntese, que as exigências feitas pela fiscalização, acerca da apresentação de documentos comprobatórios das despesas realizadas, ultrapassam aquelas fixadas pela legislação pertinente, que o ônus tributário compete àquele que auferir renda, no caso, aos profissionais que receberam os valores deduzidos, e por fim requer sejam consideradas as deduções e julgado improcedente o lançamento.

Transcrevo a seguir o texto integral do voto constante do Acórdão n.º 04-15.250 da 3ª Turma da DRJ/CGE, sessão de 10 de setembro de 2008, juntado ao presente processo (fl. 26 e segs), que decidiu em primeira instância administrativa acerca da impugnação apresentada:

"A Lei 9.250/95 trata da tributação das pessoas físicas pelo imposto de renda, a partir de 1º de janeiro de 1996, tendo regulado a matéria de extensivamente, embora não de modo exclusivo, como ressalva seu art. 1º, ao dispor que a apuração do tributo se fará em conformidade com a legislação vigente, com as alterações por ela promovidas.

Os arts. 8º a 12 dispõem sobre a apuração do imposto, ficando claro, no art. 13, que cabe aos contribuintes apurá-lo e recolhê-lo, quando devido, independentemente de qualquer participação da autoridade administrativa.

Fica claro também, pelo que dispõem os arts. 7º e seguintes, que os contribuintes deverão apresentar, à Receita Federal, declaração de rendimentos contendo todas as informações relativas à apuração do imposto. É dispensada a juntada de documentos à declaração, devendo, contudo, o contribuinte mantê-los em boa guarda, pois poderão ser necessários para comprovar as informações prestadas, em procedimento de revisão da declaração ou de fiscalização, que venha se realizar enquanto não decorrido o prazo decadencial.

O art. 8º, inserido no Capítulo III da Lei, que trata da declaração de rendimentos, dispõe sobre a base de cálculo do tributo, que se determina, basicamente pela diferença entre os rendimentos tributáveis e as deduções estabelecidas em seu inc. II:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

(...)

Dentre as deduções admitidas, encontram-se as da alínea “a”, que, interpretada conjuntamente com o que dispõe o inc. II, do § 2º, permite concluir que, de modo geral, são dedutíveis as despesas realizadas com a finalidade de manter ou restaurar a saúde do contribuinte e de seus dependentes, quando correspondentes a serviços prestados pelos profissionais na mencionada alínea indicados, ou a aquisição dos serviços ou produtos também ali constantes:

Art. 8º

(...)

II – (...)

a) aos 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;

(...)

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

(...)

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

(...)

Ressalvando-se que a Lei estabelece ainda como dedução, em conformidade com o inc. I, § 2º, do art. 8º, a dedução das despesas com os comumente denominados planos de saúde e seguro saúde, verifica-se que intentou o legislador não gravar com a incidência do imposto, a parcela do rendimento que o contribuinte destinasse ao pagamento das assim chamadas “despesas médicas”, termo que abrange as despesas com consultas, tratamentos e aquisição de produtos e serviços a eles relacionados, ou destinados minorar limitações impostas por determinadas condições físicas.

Em síntese, trata-se de não submeter à tributação uma parcela dos rendimentos do contribuinte, e por um tributo que, de acordo com a Constituição Federal, deve ser informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade.

Isto é possível, desde que se faça dentro dos limites da lei.

Assim, para ser possível deduzir as despesas de que ora se trata, a dedução deve seguir estritamente os parâmetros estabelecidos legalmente, ou seja:

a) deve haver uma prestação de serviços ou fornecimento de produto que se enquadre na previsão legal;

b) o beneficiário da prestação ou produto deve ser o contribuinte ou seus dependentes;

c) o preço da prestação ou produto deve ter sido suportado pelo contribuinte.

Com isso, ao elaborar sua declaração e apurar o imposto devido, o contribuinte poderá considerar as despesas relativas aos fatos que cumpram os requisitos acima arrolados como dedução para o fim de determinar a base de cálculo do tributo.

O aproveitamento das despesas independe de comprovação prévia ou com a declaração, ficando apenas sujeita a possível verificação futura. Vindo isto ocorrer, deverá o contribuinte comprovar o atendimento dos requisitos legais, e que neste voto foram indicados analiticamente para maior clareza.

Isto decorre de uma regra geral do Direito, segundo a qual quem alega alguma coisa deve comprová-lo, não lhe cabendo, para beneficiar-se do alegado, limitar-se a permanecer no terreno das afirmações. Se foi o contribuinte que inicialmente informou as despesas, para fins de dedução, deverá fazê-lo, quando instado a comprová-las, para usufruir das correspondentes deduções.

Não é por outra razão que assim determinou o legislador, no § 3º, art. 11, do Decreto-Lei 5.844/43:

§ 3º Todas as deduções estarão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

O entendimento até aqui apresentado não diverge daquele que se encontra na doutrina pátria, a exemplo do que ensina Antônio da Silva Cabral em sua obra “Processo Administrativo Fiscal”, p. 298:

Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se freqüentemente: “a quem alega alguma coisa, compete prová-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.

Estabelecido o que deve ser provado, e por quem deve ser provado, deve ser analisada agora a forma como isto deve ser feito.

Dispôs a Lei 9.250/95, no inc. III, do § 2º, do art. 8º, que as deduções a título de despesas médicas estariam limitadas a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

Estas disposições, não custa lembrar, encontram-se no Capítulo III da Lei, que trata da declaração de rendimentos, estabelecendo, assim, as regras para que essa espécie de despesa pudesse ser admitida como dedução.

Primeiramente, os pagamentos devem ser especificados, ou seja, não basta o contribuinte indicar, de forma genérica, o total das despesas médicas que entende poder aproveitar como dedução. Há necessidade de relacionar os valores e a quem foram pagos e, como consta pouco adiante no texto, deve ser indicado o nome, número de inscrição cadastral e endereço dos recebedores.

Diz também o texto legal que os pagamentos devem ser comprovados, o que é perfeitamente conforme com o exposto inicialmente, já constante da legislação anterior – Decreto-Lei 5.844/43 –, e aceito pela doutrina.

Quanto à forma de comprovação propriamente dita, constata-se, que optou o legislador por uma redação em forma negativa. Disse ele que, na falta de

documentação, poderia o contribuinte, como forma de comprovar o pagamento, indicar o cheque nominativo pelo qual foi o mesmo efetuado.

Contrariu sensu, dispondo o contribuinte de documentação suficiente para comprovar, de acordo com os dispositivos precedentemente analisados, a prestação do serviço, a quem foi prestado, e a efetividade da despesa, desnecessária a indicação do cheque nominativo.

Note-se que a redação do dispositivo está direcionado à elaboração da declaração de rendimentos, como já apontado neste voto, tanto por estar inscrito no Capítulo III da Lei como também por utilizar o verbo “indicar”. No contexto, indicar nada mais é que prestar a informação na declaração.

Em sendo o contribuinte instado a comprovar as deduções, como estabelece a Lei, deverá não apenas indicar, mas sim apresentar documentação ou cheque nominativo, que são as duas possibilidades de comprovação que podem ser deduzidas do texto legal.

O legislador não restringiu a forma de comprovar a um documento específico, quando bem poderia, adotando, ao contrário, o termo coletivo “documentação”. Assim, estão abertas amplas possibilidades de comprovação, não tendo sido fixado que apenas um documento seria aquele que faria a prova, e, muito menos, qual seria esse documento.

Ainda que tenha dito, em redação contrastante, que, na falta de documentação, poderia servir como prova o cheque nominativo mediante o qual fora feito o pagamento, isto não restringe, de modo algum, o termo “documentação”, já que a ele se apresenta como alternativo.

Deduz-se daí que, inexistindo fixação legal dos meios de prova e de seu respectivo valor para esta finalidade, excetuando-se o uso de provas ilícitas, em conformidade com o inc. LVI, art. 5º, da Constituição Federal, pode-se provar a ocorrência das despesas em apreço por quaisquer modos, desde que sejam adequados e suficientes para tanto.

Portanto, a questão permanece em como comprovar a prestação do serviço, a quem foi prestado, e a efetividade da despesa, já que há ampla liberdade para o contribuinte desincumbir-se desse ônus.

E, não havendo disposição legal estabelecendo que um único documento seria o apto a comprovar tais requisitos, não pode o contribuinte, existindo motivadas razões para considerar que um documento é insuficiente para a comprovação pretendida, eximir-se do ônus probatório pela mera afirmação de que o referido documento seria o estabelecido para aquele fim.

Além disso, as declarações constantes de documentos particulares presumem-se verdadeiras apenas como 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 art. 368 do Código de Processo Civil.

Desta forma, para fazer efeito perante terceiros, não está dispensada a comprovação das declarações inseridas em documentos particulares, como afirma Washington de Barros Monteiro, em sua obra “Curso de Direito Civil”, 1º vol., 34ª Edição, p. 257 e 258: “Saliente-se, entretanto, que a presunção de veracidade só prevalece contra os próprios signatários, não contra terceiros, estranhos ao ato”.

A única exceção que se vislumbra, por expressa disposição legal, ocorreria se o documento adotado fosse o cheque nominativo, situação em que somente não poderia

ser aceito, para comprovação da despesa, caso provasse o Fisco que não se referiu ao pagamento de uma despesa médica.

Comumente argumenta-se que o recibo firmado pelo profissional da área médica, quando o serviço for prestado por pessoa física, é documento suficiente para comprovar despesas médicas e possibilitar o aproveitamento da correspondente dedução.

Entretanto, por todo o exposto até o momento, tem-se como lícito ao Fisco exigir, a seu critério, outros elementos comprobatórios adicionais, caso haja indícios que levem a questionamento da efetividade da prestação dos serviços, de a quem foram prestados ou sobre quem assumiu seu ônus.

No caso em exame, a autoridade fiscal intimou – termo de f. 38-39 – o contribuinte a apresentar documentos de todas as despesas médicas indicadas em sua declaração de ajuste do exercício de 2003, esclarecendo que, além dos recibos e notas fiscais correspondentes, deveriam ser apresentados documentos relacionados aos tratamentos efetuados, tais como resultados de exames laboratoriais e ao pagamento das despesas, tais como cheques e extratos bancários.

Foram apresentados os documentos de f. 41-89, inclusive recibos de f. 44-75, consistindo os demais em comprovante de gastos com plano de saúde, diagnóstico e cirurgia de patologia e, aparentemente, relação de valores sacados em caixa eletrônico.

Com a impugnação foram apresentadas declarações expedidas por profissionais no sentido de terem prestado serviços ao contribuinte e argumentou este no sentido de que a lei não autoriza a exigência de nenhuma outra prova, e de que não lhe pode ser estendida a exigência tributária que incidiria sobre os profissionais que lhe prestaram serviços.

Com relação ao alegado, deve-se dizer inicialmente que o fundamento da autuação não é a ausência de tributação dos rendimentos dos profissionais que alegadamente lhe prestaram serviços, nem se lhe intenta cobrar tributos eventualmente devidos por aqueles.

O fundamento da autuação é a insuficiência de comprovação das despesas alegadas, que, à luz da legislação examinada até aqui, é ônus do contribuinte, e não se restringe à apresentação de recibos ou de seu equivalente substancial, as declarações firmadas pelos mesmos profissionais que teriam emitido os recibos.

Em suma, a prova é um ônus do contribuinte, do qual poderá se desincumbir com maior ou menor eficiência. Em sendo um ônus, não está obrigado a dele se desincumbir, nem obrigado a adotar procedimentos que facilitem desempenhar este mister.

Não está obrigado o contribuinte a realizar pagamentos com cheque nominativos, ou deixar de fazer pagamento com moeda corrente. Apenas, ao não fazê-lo, deixou de contar com elementos de prova que poderiam lhe beneficiar quando lhe foi solicitado que comprovasse a efetividade das despesas.

Juntou ele declarações de profissionais reafirmando a prestação de serviços. Entretanto, tais declarações têm a mesma natureza dos recibos já apresentados, não constituem confirmação independente ou suplementar que acrescentasse força probatória aos primeiros.

Por outro lado, apresentou por cópia os documentos de f. 77 a 88, respeitantes à condição patológica que motivou as despesas com fisioterapia, sendo elemento adicional que justificaria o tratamento e, portanto, confere maior força probatória aos documentos a ele relativos, razão pela qual deve ser aceita como dedução a despesa

indicada nos documentos de f. 44 a 46, no total de R\$ 6.000,00, alterando-se esta rubrica, na apuração do imposto, de R\$4.666,20 para R\$10.666,20.

De todo o exposto, as provas são exigíveis e possíveis, e, não tendo o contribuinte as apresentado durante o procedimento fiscal, salvo as já mencionadas, poderia tê-lo feito com a impugnação. Na falta de comprovação adicional, pelos motivos extensivamente expostos neste voto, incabível considerar tais elementos como suficientes para a prova pretendida, razão pela qual deve ser mantida parcialmente a autuação, admitindo-se a dedução das despesas com fisioterapia."

A turma julgadora da DRJ concluiu então pela procedência parcial da impugnação, para restabelecer a glosa de despesas com tratamento fisioterápico pagas à profissional Érica A M Paz Mendonça, no valor total de R\$ 6.000,00, e para manter as demais glosas impostas pelo Fisco sobre deduções com despesas médicas/odontológicas.

Cientificado, o interessado apresentou Recurso Voluntário de fl. 116 e segs. no qual não acrescenta novas razões de defesa em relação às já trazidas em sede de impugnação, tampouco apresenta novos documentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Honório Albuquerque de Brito - Relator

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

Preclusão

Inicialmente, cabe delimitar a matéria que sobe para análise e julgamento nesta Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em sede de recurso voluntário.

O contribuinte foi autuado pela autoridade fiscal com o lançamento do crédito tributário do IRPF, ano-calendário 2002, que decorreu das glosas de deduções a título de despesas médicas no total de R\$ 26.930, 00. Dessas, a DRJ restabeleceu as deduções dos pagamentos relativos a tratamentos fisioterápicos, no valor de R\$ 6.000,00, que então passaram a ser matéria preclusa e não serão objeto de avaliação por esta turma do CARF.

Assim sendo, remanesceram as glosas de despesas médicas supostamente pagas aos profissionais André Luiz Martins (R\$ 1.305,00), Denisval P. Andrade (R\$ 2.145,00), Lais de Almeida (R\$ 9.300,00), Maria Célia Lacoski (R\$ 1.800,00), Carlos V. Furlan (R\$ 6.000,00) e Marcelo Augusto Simabuco (R\$ 380,00), no total de R\$ 20.930,00, objeto do presente julgamento.

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, bem como não traz qualquer nova documentação que sustente seus argumentos.

Os argumentos 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 discorridas com clareza no voto posto no Acórdão n.º 04-15.250 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 n.º 329, de 2017).

Cabe acrescentar, quanto à alegação do recorrente de que a turma julgadora de primeira instância não teceu considerações acerca da jurisprudência colacionada na peça de impugnação, que decisões anteriores de turmas do CARF podem ser utilizadas como referências balizadoras para julgamentos em casos semelhantes, entretanto, a não ser que sumuladas, elas não vinculam as decisões que lhes seguem no âmbito administrativo, pois carecem de lei que lhes atribua eficácia normativa. Aliás, é justamente o exercício dessa livre convicção que irá propiciar, com o tempo, a consolidação de uma jurisprudência administrativa amadurecida, se for o caso, em um sentido ou em outro.

Ainda, quanto à solicitação de diligência que se extrai do pedido final do recorrente, tem-se que a mesma é improcedente pelas razões seguintes.

O contribuinte requer, caso negado provimento ao recurso, diligências para apuração da inclusão dos valores constantes dos recibos nas declarações de seus emitentes e se determine a perícia dos tratamentos.

Quanto à solicitação de diligências ou perícias por parte do recorrente, assim determina o Decreto n.º 70.235/72, que dispõe sobre o procedimento administrativo fiscal:

"Art.16. A impugnação mencionará:

(...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 0 1993)

(...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(...)

Art.18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine

(...)

Art.29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."

A solicitação de diligências apresentada pela recorrente é genérica e não fornece os quesitos referentes aos exames desejados. Além disso, o contribuinte teve ampla oportunidade de apresentar todos os elementos que entendesse necessários para dar suporte probatório a seus argumentos, tanto por ocasião da interposição da impugnação quanto posteriormente, em sede de recurso voluntário. Ainda, das questões suscitadas até então no decorrer do processo e das controvérsias a serem tratadas, não se vislumbra necessidade da diligência requerida. Lembro que a fiscalização que deu ensejo ao lançamento tratou de avaliar as deduções procedidas pelo fiscalizado, a quem compete comprovar os pagamentos alegados, e não uma suposta omissão de rendimentos por parte dos profissionais beneficiários. Ante o exposto, concluo que a situação não se subsume em qualquer das hipóteses legais que poderiam dar legitimidade ao pedido de diligência.

Desta forma, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos, na parte referente à matéria recorrida, para considerar improcedente o recurso voluntário.

CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, voto por CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para manter as glosas das deduções de despesas médicas, e manter o crédito tributário lançado.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito