



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.001887/2008-37
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-001.590 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 29 de janeiro de 2020
Recorrente SELMA COIMBRA CARDOSO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004, 2005

PROCESSUAL. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

As hipóteses de nulidade dos atos administrativos são as estabelecidas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, descabe a arguição de nulidade pela ausência de fundamentação legal do respectivo ato, ainda mais quando o mesmo foi devidamente fundamentado e motivado.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Asseguradas todas as oportunidades para o contribuinte apresentar as suas razões de defesa, no processo administrativo, não haverá cerceamento ao direito de defesa.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

As deduções de despesas 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.

MULTA QUALIFICADA. REQUISITO. DEMONSTRAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A qualificação da multa de ofício, conforme determinado no II, Art. 44, da Lei 9.430/1996, é aplicada quando ficar devidamente comprovado no lançamento, de forma clara e precisa, o evidente intuito de fraude, sendo correta a aplicação da multa no percentual de 150%.

INTIMAÇÕES. ENCAMINHAMENTO PARA ENDEREÇO DIVERSO DO SUJEITO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida a endereço diverso do sujeito passivo, constante das bases cadastrais da Receita Federal, como, por exemplo, ao endereço de seu representante legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso 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, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão n.º 09-20.715, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) DRJ/JFA (e-fls. 369/380) que *manteve parcialmente* o auto-de-infração (e-fls. 4/25), referente aos exercícios de 2003, 2004 e 2005.

Abaixo, resumo do relatório do Acórdão da instância de piso:

(...)

Em sua peça impugnatória de fls.170/186, a contribuinte, por meio de seu procurador nomeado pelo instrumento de fls. 187, contesta o lançamento efetuado, quando, em apertada síntese, argumenta que: **Da prestação dos serviços pela profissional Valéria Siqueira:** 1) O Relatório Fiscal de fls.07/21 e um “documento genérico, utilizado em várias autuações, como é de conhecimento deste agente julgador. Porém, em nenhum momento, PODE-SE OBSERVAR IMPUTAÇÕES DA REFERIDA PROFISSIONAL SOBRE A NÃO REALIZAÇÃO DOS SERVIÇOS AOS DEPENDENTES DA IMPUGNANTE”; 2) “Os recibos do ano de 2004, a Declaração datada de 08/05/2008 e os extratos, todos em anexo, mostram com clareza e tranquilidade que a referida profissional pode ter causado prejuízo à União, NO ENTANTO EM OUTROS CASOS, NÃO NESTE”; 3) O Fisco se utilizou de critério inconstitucional para lavrar o Auto de Infração, haja vista que “mesmo sendo afirmado pela Sra. Valéria Siqueira que alguns recibos são reais, tratou de glosar todos, dentre eles os da impugnante”; 4) Os extratos bancários são “prova de que sempre houveram saques e emissão de cheques, sem valores exatos, em valores diferentes e que sobriaria recurso que seria usado para quitação não só desta profissional mas de todos as outras obrigações”; **Da prestação dos serviços pelos demais profissionais:** 5) “Junta-se neste ato os recibos, declarações explicativas de cada procedimento e extratos bancários que provam a existência de recurso e os saques e emissões de cheques nas datas dos recibos ou próximo a tais datas”; 6) “Não existe nenhum depoimento dos demais envolvidos, de que não receberam o valor pago e comprovado pelos recibos, o que fere o Princípio da Legalidade que rege todos os atos da Administração Pública, mormente em matéria tributária”; **Dos dispositivos legais sobre despesas médicas:** 7) Á emissão de recibos pelo profissional liberal é plenamente aceitável na legislação

tributária que rege a matéria e “somente na falta de apresentação do recibo é que deveria exigir outras provas de pagamento”; **Dos recibos:** 8) Os recibos são documentos idôneos para comprovar as despesas médicas e a autoridade fiscal “somente pode não aceitar o recibo médico, preenchido conforme recomendações legais, se restar comprovado que o mesmo é inidôneo, através de provas inequívocas deste fato”; 9) Os motivos da não-aceitação dos recibos pela autoridade fiscal não foram fundamentados no Auto de Infração, pelo que a Fazenda Nacional feriu o princípio constitucional do contraditório, ampla defesa e legalidade; **Da possibilidade de anulação do lançamento:** 10) “No caso em comento, pode ser observado que a Fazenda Nacional deixou de apreciar demonstrativos relacionados à matéria em discussão, razão pela qual deverá ser cancelado o Al ora combatido”; **Da possível dúvida da receita:** 11) Para a exigência do tributo é necessário que se comprove de forma segura a ocorrência do fato gerador e “havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no arl.112 do CTN”, **Da cobrança indevida da multa de ofício:** 12) O agravamento da multa só se justifica quando presente o evidente intuito de fraude, caracterizado pelo dolo específico, resultante da intenção criminoso e da vontade de obter o resultado da ação ou omissão delituosa, descrito na Lei nº 4.502/64; 13) “Indevido o lançamento aqui combatido e, sobretudo, não tendo sido observado as condutas descritas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, indevida a multa de ofício cobrada”; **Dos princípios constitucionais:** 14) A autoridade revisora infringiu o Princípio da Legalidade e o Princípio da Eficiência, os quais “deveria ter seguido em meu caso e não seguiu ; **Da conclusão:** 15) Enfim, tendo sido demonstrado que os pagamentos efetuados com saúde têm previsão legal e que atendi os requisitos da lei, para efeito de dedução na declaração do meu imposto de renda, impõe-se a procedência da presente impugnação, cancelando-se a glosa promovida indevidamente pela União”.

(...)

Consta do voto da relatoria de piso, especialmente o seguinte:

(...)

Insurge-se a autuada contra as glosas efetuadas pela Fiscalização, na dedução pleiteada a título de “**despesas médicas**” em sua Declaração de Ajuste Anual IRPF/2004 Original, cópia apensada às fls.158/160, dos pagamentos referentes ao médico **Dr. Joseph Antônio Freire** (R\$ 6.000,00) e ao dentista **Dr. Sérgio Receputi Gouvêa** (R\$ 6.000,00) e, em sua Declaração de Ajuste Anual IRPF/2005 Retificadora, cópia apensada às fls.162/ 164, dos pagamentos referentes à fonoaudióloga **Dra. Valéria Siqueira** (R\$ 4.600,00), a psicóloga **Dra. Simone Aparecida Santana** (R\$ 2.000,00), ao terapeuta **Dr. Luiz Fernando do Carmo Godinho** (R\$ 3.000,00) e ao cirurgião-dentista **Dr. Vincenzo Francisco Menta** (R\$ 6.000,00).

A contribuinte não contestou a glosa do pagamento efetuado, no ano-calendário de 2004, ao veterinário **Dr. Rogério Santos de Siqueira** (R\$ 4.000,00).

(...)

A autoridade revisora, ao justificar no Relatório Fiscal de fls.08/21 3 glosa efetuada, afirma que, intimada pelo Fisco a apresentar as devidas comprovações dos efetivos pagamentos e das realizações dos serviços supostamente prestados pelos respectivos profissionais, **a fiscalizada não logrou comprovar a efetividade da prestação dos serviços, nem a efetividade da entrega dos recursos que teriam sido**

despendidos para pagamento de tais serviços, se limitando a dizer que todos os pagamentos das despesas médicas sob suspeição foram feitos em espécie.

Em sua peça contestatória, a interessada afirma que trouxe ao presente processo, para apreciação da autoridade lançadora, “recibos e declarações explicativas de cada procedimento”, emitidos pelos profissionais liberais retro mencionados, e também “extratos bancários que provam a existência de recurso e os saques e emissões de cheques nas datas dos recibos ou próximo a tais datas”, ressaltando que a emissão de recibos pelos profissionais liberais é plenamente aceitável na legislação tributária que rege a matéria e “somente na falta de apresentação do recibo é que deveria exigir outras provas de pagamento”.

Conforme Termos de Solicitação de Esclarecimentos de fls.89 e fls. 116/117, a contribuinte foi intimada pelo Fisco a comprovar a efetividade da prestação dos serviços relativos aos recibos em comento, bem como a efetividade da entrega dos recursos para esse mesmo fim despendidos.

Em princípio, admite-se, sim, como prova de pagamento os recibos emitidos por profissionais liberais, desde que em consonância com as disposições contidas nos incisos II e III do precitado artigo 80 do RIR/1999 vigente.

Entretanto, existindo dúvidas por parte do Fisco quanto à efetividade dos gastos declarados, pode a autoridade fiscal, visando formar sua convicção sobre o assunto em pauta, exigir do contribuinte outros meios complementares de provas, tais como 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 em relação aos pagamentos em questão, podendo também o interessado apresentar outros que julgar convenientes, desde que surtam os devidos efeitos legais.

A garantia constitucional firmada no artigo 5º, inciso II, da Carta Magna, atinente à legalidade, não exime a contribuinte de apresentar prova do efetivo pagamento, em face do citado artigo 73 do RIR/1999 vigente, cuja base legal está assentada no artigo II, § 3º, do Decreto-Lei nº 5.844/ 1943, porquanto a situação em concreto colocou em xeque os recibos emitidos pelos indigitados profissionais liberais.

(...)

Quanto aos extratos bancários de fls.227/355, apresentados pela contribuinte, não se vislumbra nos lançamentos neles efetuados a necessária correlação de datas e valores com os recibos questionados pelo Fisco, nem foi apresentado nenhum demonstrativo nesse sentido pela autuada. A simples alegação de disponibilidade econômico-financeira para efetuar os pagamentos, essa não socorre a impugnante pois a situação sob exame não trata de “variação patrimonial a descoberto”, para o qual se utiliza o método de confronto disponibilidades/aplicações, isto é, quando se considera para o período investigado todas as disponibilidades e todos os gastos efetuados pelo sujeito passivo, entre os quais pode-se citar: rendimentos do trabalho, rendimentos de aluguel, aplicações financeiras, investimentos em previdência privada, despesas médicas, despesas com instrução, condomínio, água, luz, aquisições de bens patrimoniais, etc..

(...)

Portanto, a atuada, na fase impugnatória, perdeu a oportunidade de comprovar o efetivo pagamento das despesas questionadas pelo Fisco, não acostando aos autos quaisquer documentos e/ou provas adicionais que robustecessem as informações expressas nos recibos já analisados pela Fiscalização e no Quadro 07 - Pagamentos e Doações Efetuados - de suas declarações de rendimentos.

(...)

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.

(...)

Causa naturalmente espécie a afirmativa da contribuinte de que a quitação de valores mensais tão expressivos tenham sido sempre efetuados em moeda corrente e, mais, que a contribuinte não seja sequer capaz de informar a origem do numerário, querendo fazer crer que importâncias financeiramente significativas, em se tratando de uma pessoa física, circularam à margem do sistema bancário.

(...)

A constatação pelo fiscal atuante de infração à legislação tributária cometida pela interessada ensejou o lançamento ora questionado, inclusive com a aplicação da multa de ofício majorada para 150% (cento e cinquenta por cento) prevista no artigo 44, inciso 11, da Lei n.º 9.430 de 27.12.1996, abaixo transcrito na nova redação dada pelo artigo 14 da Lei n.º 11.488 de 15.06.2007.

(...)

Conforme expresso no Relatório Fiscal de fls.08/21, pela autoridade lançadora, sobre a parcela do imposto de renda incidente sobre a glosa das despesas médicas referentes à profissional liberal Valéria Siqueira foi aplicada a multa de ofício majorada para 150% (cento e cinquenta por cento) “tendo em vista tratar-se, em tese e nos termos do artigo 72 da Lei n.º 4502 de 30 de novembro de 1964, de um evidente intuito de prática fraudulenta contra a ordem tributária”

(...)

Em sede de recurso administrativo, (e-fls. 386/402), a recorrente, basicamente, repisa os argumentos de sua peça impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

Admissibilidade

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

Matéria em Julgamento

A matéria em julgamento no presente recurso voluntário *é a glosa de despesas médicas no valor global total de R\$ 27.600,00*

Preliminar

Nulidade

Embora não tenha dedicado um tópico específico para arguir tal questão, em diversas passagens, a seguir colacionadas, a recorrente sugere a incidência de nulidade sobre a presente autuação, por entender que houve omissão e/ou ofensa aos princípios da legalidade, do contraditório e da ampla defesa:

...Na Decisão em questão toda a fundamentação levada à apreciação na Impugnação não foi sequer aventada, pelo que omitiu a fazenda quanto aos julgados apresentados e sobretudo *deixou de fundamentar* a não aceitação dos argumentos da Recorrente...

...O relatório fiscal, omitindo tal fato, mas já tendo este procurador conhecimento dos fatos, *deverá ser anulado*, pois nele deveria ser considerado fatos reais inerentes à impugnada...

...ao final do item 4.2 d) a Fazenda dá provas legítimas de que *utiliza de critério INCONSTITUCIONAL* para lavrar seus AI, pois diz...

...*Outra INCONSTITUCIONALIDADE* é o fato de que mesmo sendo afirmado pela Sra. Valéria que alguns recibos são reais, tratou de glosar todos, dentre eles o Impugnante...

...o fecho do AI aqui Recorrido, não merece respaldo por não refletir a verdade real e *ferre o Princípio da Legalidade* que rege todos os atos da Administração Pública devendo por ser acolhida a presente Recurso para o fim de assim ser decidido, *cancelando-se o débito fiscal reclamado*...

...Simplesmente não foram aceitos e os motivos da não aceitação não foi fundamentada no AI, pelo que *FERIU A FAZENDA O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DO CONTRADITÓRIO, DA AMPLA DEFESA E DA LEGALIDADE*, furtando-se da PREVISÃO LEGAL QUE TODO ATO EMANADO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DEVE SER FUNDAMENTADO...

...No caso em comento, o que pode ser observado é que a Fazenda deixou de apreciar demonstrativos relacionados à matéria em discussão, razão pela qual *deverá ser cancelado o AI ora combatido*...

Bem, as hipóteses de nulidade, acerca de atos administrativos tributários, encontram-se dispostas no artigo 59 do Decreto 70.235/72, in verbis:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

De uma análise crítica ao auto de infração (e-fls. 4/25), não vislumbro a incidência das hipóteses acima, no mesmo.

Noutro giro, verificamos, ainda, que o presente auto de infração contém todos os itens considerados obrigatórios pelo artigo 10º do Decreto 70.235/72, in verbis:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Da mesma forma, entendo que o procedimento administrativo praticado se ateve as normais legais vigentes, portanto sem ofensas ao princípio da legalidade.

Com relação aos princípios do contraditório e ampla defesa, lembramos, ainda, que, conforme previsto no artigo 14 do PAF, é a impugnação que instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

A partir dela é que o interessado deve formalizar por escrito a sua reclamação, bem como, instruí-la com provas e documentos de seu fundamento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

No corrente caso, não há que se falar em cerceamento de defesa, pois o contribuinte teve acesso a todas as informações necessárias à compreensão das razões que levaram à autuação, tendo apresentado impugnação e recurso voluntário em que combate todos os fundamentos do auto de infração, restando comprovado o seu pleno exercício ao contraditório e da ampla defesa.

Faz referência a ocorrência de inconstitucionalidade, porém de maneira totalmente genérica. Em que pese este fato, de qualquer forma o CARF, em relação a esta matéria, possui a Súmula nº 2, in verbis:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A recorrente, ainda, de forma insistente, assevera que tanto o lançamento quanto a decisão de piso não foram devidamente fundamentadas, não apreciando as suas argumentações de defesa, bem como desprezou os documentos por ela apresentados.

Diferentemente do relatado pela interessada, observo que a autuação possui extenso relatório fiscal (e-fls. 10/24) bem fundamentado e com a devida motivação para a autuação. Da mesma forma, o acórdão guerreado, aborda todos os pontos suscitados pela peça impugnatória e também está devidamente fundamentado e motivado, sendo visível que ambos os documentos analisaram os documentos apresentados na lide.

Por todo o exposto, considero *improcedentes as alegações da recorrente quanto a uma possível nulidade do lançamento.*

Mérito

Da prestação dos serviços pela profissional Valéria Siqueira – Fonoaudióloga

A recorrente, em síntese, advoga que os recibos apresentados são idôneos e foram corroborados por declaração da profissional e extratos bancários, que demonstrariam claramente a efetivação dos serviços. Afirma que a fazenda não pode generalizar questões particulares, não podendo autuar todos que foram atendidos pela profissional, sob o argumento de que a mesma emitiu mais recibos do que deveria. Rechaça o argumento de que a profissional não sabe os nomes de seus clientes, com a apresentação dos recibos e declaração nos autos. Assevera que a Receita não pode afirmar quais dos autuados foram realmente tratados pela referida profissional e que a manutenção de fichas de acompanhamento de clientes não é obrigatoriedade de nenhum profissional.

Da prestação dos serviços pelo demais profissionais

Resumidamente, afirma que o caso deste profissionais é diferente do anterior, vez que foram juntados recibos, declarações explicativas de cada procedimento e extratos bancários, ficando comprovada a efetiva prestação dos serviços médicos, não restando dúvida quanto a isso, não existindo nenhum depoimento dos demais profissionais de que não receberam o valor pago comprovado pelo recibos. Entende que para que fossem glosadas tais despesas, deveria ter sido olvido os demais profissionais que ratificariam a realização dos procedimentos.

De início, convém reproduzir trechos do Termo de Verificação Fiscal, constante do respectivo auto-de-infração.

A presente ação fiscal teve origem ... MPF ...emitido em nome da profissional liberal - fonoaudióloga - Valéria Siqueira, inscrita no CPF sob o número 674.197.206-49...

...se insere no contexto da operação de fiscalização da Receita Federal denominada “Profissionais Liberais”, *que tem por objetivo o “combate” ao uso de recibos “médicos” indevidos e, às vezes, fraudulentos...*

...formamos convicção de que os recibos emitidos por esta fonoaudióloga não tinham a exata correspondência com os respectivos serviços prestados,...

...Intimadas... a apresentar os comprovantes dos pagamentos...que evidenciassem a efetividade da realização das despesas médicas com a profissional... as mais de 70 pessoas ... afirmaram (praticamente todas), ... que teriam feito o pagamento em dinheiro...

...o(a) fiscalizado(a) foi intimado(a) a comprovar por meio de documentos hábeis e idôneos todos os pagamentos declarados como feitos a profissionais liberais nos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, bem como a efetividade da entrega dos recursos despendidos com a fonoaudióloga Valéria Siqueira, Em resposta, o(a) fiscalizado(a) restringiu-se a apresentar os recibos, não dispensando nenhuma informação a respeito da prestação do serviço e de como o quitou...

...novo Termo ...solicitando deste(a) a comprovação da efetividade da prestação dos serviços relativos aos recibos abaixo especificados por beneficiário, ... mediante a apresentação de fichas ou laudos médicos ou hospitalares ou odontológicos ou assemelhados e/ou outro meio de prova disponível (que evidenciasse o recebimento do serviço), bem como a efetividade da entrega dos recursos ..., por exemplo, a apresentação de cópias de cheques ou de saques ou de transferências ou de depósitos bancários, coincidentes em datas e valores, como provas dos respectivos desembolsos.

...O(A) fiscalizado(a) ... Não logrou comprovar a efetividade da prestação dos serviços. nem a efetividade da entrega dos recursos ...se limitando, quando muito, a dizer que os pagamentos foi feito em “espécie”.

Como se pode ver o procedimento fiscal sob questionamento foi deflagrado a fim de combater o uso irregular de recibos médicos, utilizados por um conjunto de contribuintes, cujo rol faz parte a recorrente, emitidos pela profissional Valéria Siqueira, sobre os quais pairam sérias dúvidas quanto ao correspondente serviço médico efetivamente prestado.

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

Antes de passarmos 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 hospitalares, 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.

Em regra, 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.

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

Em síntese, como não há presunção de veracidade, perante o Fisco, do recibo 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.

A recorrente apresentou documentos no intuito de comprovar a regularidade da prestação dos serviços médicos, quais sejam: i) recibos/laudos/declarações dos prestadores dos serviços médicos (e-fls. 194/210 e 361/367) ; e ii). extratos bancários (e-fls. 232/360).

Da análise da documentação acostada, entendo que os recibos, declarações e laudos emitidos pelos profissionais, neste caso particular, não são suficientes para comprovar a efetividade da prestação de serviços.

Quanto aos extratos, não vejo possibilidade de vincular os saques neles existentes ao efetivo pagamento das consultas, pois não há correlação entre datas e valores entre saques e recibos, fato este já identificado pelo julgamento de piso. Por outro lado, tais extratos demonstram que cheques eram usados de forma rotineira pela interessada e chama a atenção não ter utilizado este meio de pagamento sequer uma vez durante todo o período do tratamento com nenhum dos profissionais arrolados.

Em nenhum dos casos a recorrente apresentou qualquer outro elemento que pudesse dar convicção a este julgador da efetiva prestação dos serviços, por exemplo exames laboratoriais ou de imagens realizados, prontuários e/ou fichas de acompanhamento médico, entre outros possíveis.

Ao contrário, chega a afirmar que “*nenhum profissional está obrigado a ter em seu consultório fichas de atendimento a clientes*” Argumentação por assim dizer um tanto “estranha”, pois é notório que trata-se de procedimento de controle básico necessário a qualquer profissional da área médica.

Somente para demonstrar como tal argumentação é descabida, cito como exemplo o constante do código de ética do Conselho Federal de Fonoaudiologia, abaixo transcrito:

Art. 3º A não observância dos deveres descritos neste Código de Ética constitui infração.

(...)

Art. 10. Constituem deveres do fonoaudiólogo na relação com o cliente:

I – **registrar em prontuário** todos os atendimentos e procedimentos fonoaudiológicos, assim como faltas justificadas ou não, e desistência; (grifo nosso)

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, bem como o constante do termo de verificação fiscal considero que a recorrente ***não logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços médicos*** com aqueles profissionais, e, neste caso, ***mantenho as glosas sobre as respectivas deduções***, alinhando-me à conclusão da decisão de piso.

Da cobrança indevida de multa de ofício

A interessada entende que a multa aplicada é indevida, pois a declaração foi entregue antes do início da ação fiscal e mesmo sendo o caso de declaração inexata, por si só não autoriza o agravamento da multa, que somente se justificaria quando presente o evidente intuito de fraude.

Pela análise dos autos, bem como da respectiva Representação Fiscal para Fins Penais, consubstanciada no processo 10640.001888/2008-81, entendo que ficou devidamente caracterizado, pela autoridade lançadora, o evidente intuito de fraude sendo acertada a aplicação da multa qualificada, em relação aos recibos emitidos pela fonoaudióloga Valéria Siqueira, considerados inidôneos, conforme preceituado pela legislação de regência.

DECRETO Nº 3.000, DE 26 DE MARÇO DE 1999.

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

I - de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - **de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude**, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (grifo nosso)

Pelo exposto, ***mantenho a multa aplicada no patamar de 150%***.

Finalmente quanto à solicitação de encaminhamento de intimações para o endereço de seu representante legal, informamos que tal fato não é possível, conforme formulado pela Súmula CARF n.º 110, in verbis:

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário e, no mérito, **NEGO-LHE PROVIMENTO** nos termos do voto em epígrafe.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura