



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10820.002173/2007-47
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2002-000.131 – Turma Extraordinária / 2ª Turma
Sessão de 23 de maio de 2018
Matéria IRPF. DEDUÇÕES. DEPENDENTE. DESPESA COM INSTRUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS.
Recorrente JANE MARIA SANCHEZ SOGA SANCHES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

NULIDADE. EXISTÊNCIA DE VÍCIOS. NÃO CONFIGURAÇÃO.

É descabida a declaração de nulidade quando o auto de infração contém a descrição dos fatos imputados ao sujeito passivo, com indicação dos dispositivos legais que amparam o lançamento, permitindo ao contribuinte expor os motivos de fato e de direito pelos quais discorda da constituição do crédito tributário e apresentar as provas que lhe aprouver.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

DEDUÇÃO. DEPENDENTE.

Nos termos da legislação tributária, somente pode ser considerado dependente a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho.

Poderão ser assim considerados os filhos maiores até 24 anos de idade, se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau.

DEDUÇÃO. DESPESAS COM INSTRUÇÃO.

As despesas com instrução dedutíveis restringem-se aos gastos próprios ou os dos dependentes informados na Declaração de Ajuste.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

A legislação do Imposto de Renda determina que as despesas com tratamentos de saúde declaradas pelo contribuinte para fins de dedução do imposto devem ser comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos, podendo a autoridade fiscal exigir que o contribuinte apresente documentos

que demonstrem a real prestação dos serviços e o efetivo desembolso dos valores declarados, para a formação da sua convicção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente e
Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, Fábila Marcília Ferreira Campêlo, Thiago Duca Amoni e Virgílio Cansino Gil.

Relatório

Trata-se de lançamento decorrente de procedimento de revisão interna da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física DIRPF, referente aos exercícios de 2004, 2005 e 2006, anos-calendário 2003, 2004 e 2005, tendo em vista a apuração de deduções indevidas diversas (fls.149/164).

A instância recorrida resumiu a autuação e a impugnação (fls.169/208) nos seguintes termos:

Conforme descrição dos fatos de fls. 134/136, a exigência decorreu das seguintes infrações à legislação tributária:

- omissão de rendimentos recebidos a título de resgate de previdência privada e/ou FAPI, conforme informação prestada pela CAIXA VIDA E PREVIDÊNCIA S/A, no mês de fevereiro de 2004, no valor de R\$ 143,36. Transcreve o enquadramento legal;

- dedução indevida de dependentes (ajuste anual), no ano-calendário 2005. O filho da contribuinte, FABRICIO SANCHEZ SOGA SANCHES FABRI, que era universitário, completou 24 anos em 16/09/2003, idade com que iniciou o ano de 2004, podendo ainda ser relacionado nesse ano-calendário como dependente. Entretanto, iniciou o ano de 2005, com 25 anos, completados em 16/09/2004 e, portanto, na declaração do ano-calendário 2005 ele não poderia ser relacionado. Enquadramento legal a fl. 135;

- dedução indevida de despesas médicas da base de cálculo (ajuste anual) nos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005, sendo glosados os valores informados para a enfermeira GISLAINE APARECIDA DE SOUZA, tendo em vista que despesas desta natureza somente são dedutíveis quando integram conta hospital, detalhadas em nota fiscal. Glosadas as despesas com fisioterapia do mesmo período, amparadas por recibos “frios”, conforme indícios e provas minuciosamente transcritos no Termo de Constatação Fiscal, que fica fazendo parte integrante do presente auto de infração. Enquadramento legal a fl. 135;

- dedução indevida de despesa com instrução, pleiteadas indevidamente, sendo excluído o valor das despesas com instrução do filho FABRICIO SANCHEZ SOGA SANCHES FABRI, que completou 25 anos em 16/09/2004, não podendo ser relacionado como dependente na DIRPF do ano-calendário de 2005. Enquadramento legal a fl. 136.

Consta do Termo de Constatação Fiscal de fls. 143/148 que :

l. a contribuinte não comprovou com documentação bancária o efetivo pagamento dos valores consignados nos recibos

apresentados, alegando que “costuma efetuar os pagamentos de suas contas com dinheiro em espécie”;

2. foram solicitados documentos que justifiquem tratamentos médicos, fisioterápicos ou odontológicos prolongados, tais como guias e/ou notas fiscais de internação hospitalar, cirurgias, exames laboratoriais, radiografias, tomografias, etc. Ela também não apresentou nenhum documento compatível e coerente. Apenas solicitou a dois médicos, uma enfermeira (que emitiu recibos nos 3 anos fiscalizados) e a uma fisioterapeuta (que também emitiu recibos nos 3 anos fiscalizados) que declarassem que sua mãe, Sra. Cannem Sanches Soga apresentou acidente vascular cerebral e necessitava de acompanhamento e tratamento constantes;

3. essas declarações não comprovam a realização de centenas de sessões de fisioterapia (mais de quatro centenas), por profissional residente em outra cidade distante aproximadamente 90 km, ida e volta, sendo que a interessada e seu filho pagaram no período fiscalizado o plano de saúde da UNIMED Birigui;

4. a fisioterapeuta foi intimada, declarando não ter livro Caixa, que os recebimentos foram efetuados em dinheiro e não teria comprovante de depósitos dos valores envolvidos. As datas em que as sessões de fisioterapia teriam sido realizadas não foram informadas;

5. a situação fiscal da enfermeira e da fisioterapeuta é totalmente incompatível com os valores dos recibos fornecidos à Sra.Jane;

6. os recibos emitidos pela Dra. Femanda Tanone, num total de 408, foram preenchidos com a mesma letra, no mesmo bloco de talão, sendo todos preenchidos no momento em que foram negociados. Os recibos do ano-calendário de 2003 foram preenchidos em bloco comprado em livraria, sem timbre, e os dos anos-calendário de 2004 e 2005 foram preenchidos também em blocos comprados de livraria, sem timbre, de modelo diferente de 2003;

7. não foram apresentados os canhotos dos recibos de 2003, mas a Dra. Fernanda encaminhou dois blocos contendo os canhotos dos recibos de 2004 e 2005. No bloco que teria sido iniciado em 15/10/2004 foram emitidos 23 recibos com datas variando de 31/01/2004 a 11/02/2005. Após o 23º canhoto, verifica-se a existência em série dos 12 canhotos com datas de 30/01 a 30/12/2004, emitidos para a Sra. Jane, ou seja, foram emitidos após 11/02/2005;

8. prova idêntica fica registrada no processo com relação aos recibos do ano de 2005. No bloco, cujo 1º canhoto indica a data de 15/11/2005 e o 2º a de 15/12/2005, verifica-se a partir do 3º canhoto, a existência em série dos 12 recibos emitidos em nome da mãe da Sra. Jane, com datas de 15/01/2005 a 15/ 12/2005;

9. da análise dos blocos apresentados pela Dra. Fernanda conclui-se que o movimento de sua clínica era pequeno. Foram emitidos recibos para apenas 08 pacientes em dois anos. Mesmo que ela tenha atendido o triplo de pacientes no período, não justificaria o atendimento à mãe da contribuinte em domingos e feriados nacionais (10/08/2003, 15/05/2005 e 15/11/2005);

10. desta forma, foram glosados os seguintes valores relativos aos recibos emitidos pela Dra. FERNANDA TANONE, com aplicação da multa de 150%:

...

11. os valores abaixo serão lançados com a multa de 75%, tendo em vista que se referem a recibos emitidos pela enfermeira GISLAINE APARECIDA DE SOUZA, cujos valores não são dedutíveis. Despesas com enfermeiras somente são dedutíveis quando integram conta hospitalar:

...

Cientificada do lançamento em 02/10/2007 (fl. 149), por intermédio de procurador legal (confira instrumento a fl. 23), a contribuinte apresentou, em 01/11/2007, novamente por intermédio de procurador (confira substabelecimento a fl. 165), a impugnação de fls. 153/163, acompanhada dos documentos de fls. 166/191, na qual apresenta as razões a seguir sintetizadas:

- o auto de infração não pode prosperar, por decorrer de procedimento inadmissível sob múltiplos aspectos. Não só inadmissível, mas, com todas as vênias de seu ilustre e zeloso executor, teratológico, ofensor de todas as disposições legais com que guarda pertinência;

- o lançamento fiscal levado a efeito pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Araçatuba, toma por base presunções e, certamente, percepções pessoais de seu ilustre executor, sem sequer trazer à colação fatos que demonstrem a verossimilhança das afirmações constantes do Termo de Constatação Fiscal;

- é de se indagar: não seria dever funcional do Agente Administrativo, diante da determinação do artigo 142 do Código Tributário Nacional, das alegações apresentadas pela Impugnante na fase inicial do procedimento fiscal realizar diligência com vistas a constatar o alegado?

- o ilustre executor do lançamento questionado prevaricou, não cumpriu seu mister dentro dos ditames da legalidade, impessoalidade, moralidade e eficiência que se espera da administração pública, consoante preconiza o artigo 37, da Carta da República;

- o executor da peça de lançamento deixou de considerar o princípio da tipicidade cerrada, isto por que, ao arrepio da norma de dedução da base cálculo do tributo, prevê a

possibilidade e a legalidade da conduta adotada pela Contribuinte;

- a possibilidade de dedução das despesas, ora glosadas pela Fiscalização, vem inserta nos artigos 80 e 81, do Regulamento do Imposto sobre a Renda, Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999;

- o agente fiscal pressupõe que todos os contribuintes, submetidos à jurisdição da Secretaria da Receita Federal do Brasil, devam ser titulares de contas bancárias para justificar suas operações perante o fisco. O certo é que não existe lei obrigando qualquer cidadão a manter e movimentar contas bancárias para justificar suas operações perante os agentes do Erário;

- feitas estas considerações iniciais, que por si só, já ensejam a decretação da nulidade do lançamento fiscal ora impugnado, tem-se por necessária a apresentação da própria pelo impugnante. Passa a transcrever ementas de Acórdãos do Conselho de Contribuintes, que justificariam a dedução das despesas com a fisioterapeuta, Sra. Femanda Tanone, com a enfermeira, Senhora Gislaine Aparecida de Souza e com dependente, Sr. Fabrício Sanchez Soga Sanches Fabri;

- esclarece que visando garantir a realização das diligências não efetuadas pelo Agente Fiscal, a Impugnante lançou mão de medida judicial com este fim, consoante demonstram os documentos em anexo;

- por fim, requer que seja declarada a nulidade do auto de infração em apreço, em face dos argumentos apresentados e dos documentos que acompanham a presente, bem como por aqueles que serão construídos no bojo da medida cautelar de antecipação de prova, acima referida, cuja juntada a esta fica, desde já requerida;

- outrossim, cumprindo o que determina o artigo 16, do Decreto nº.70.235/ 1972, a Impugnante requer as seguintes diligências:

- tomada de testemunho pessoal do Sr. Auditor Fiscal para constatação ou não da realização de diligências para corroborar as alegações colacionadas no Termo de Constatação Fiscal;

- tomada do depoimento pessoal das Senhoras Femanda Tanone e Gislaine Aparecida de Souza, para verificação e constatação da prestação de serviços e da necessidade dos mesmos;

- tomada de depoimento pessoal do Doutor Marcos Vinicius Semedo, médico da Senhora Carmem Sanchez Soga, requisitante tanto dos serviços de fisioterapia, quanto do acompanhamento de enfermeira;

- realização de perícia médica na Senhora Carmem Sanchez Soga, para comprovar a necessidade tanto do tratamento fisioterápico, quanto da necessidade de serviços de enfermagem,

- tomada de depoimento pessoal do Senhor Fabrício Sanchez Soga Sanches Fabri, para constatação da inexistência de rendimentos próprios no período em que cursava a faculdade de medicina;

- protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, bem como a juntada de novos documentos e apresentação de outras alegações para a construção da verdade material.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) negou provimento à Impugnação (fls. 220/236), em decisão cuja ementa é a seguinte:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

PRELIMINAR. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

MATÉRIA INCONTROVERSA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela interessada, consolidando-se administrativamente o crédito tributário a ela correspondente.

GLOSA DE DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS.

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos, sobretudo quando restar dúvida quanto à idoneidade do documento.

Incabível a dedução de despesas com fisioterapia, quando o contribuinte não comprova a efetividade dos pagamentos feitos e dos serviços realizados, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

Não há previsão legal para dedução da base de cálculo de serviços de enfermagem prestados na residência da paciente.

DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO. DEPENDENTES.

A dedução de dependentes somente é permitida quando preenchidos os requisitos previstos na legislação de regência.

GLOSA DE DEDUÇÃO DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO DE NÃO DEPENDENTE. VEDAÇÃO.

Somente despesa com instrução própria ou de dependente, dentro dos limites legalmente estabelecidos, é dedutível da base de cálculo do imposto.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão.

DILIGÊNCIA. indefere-se o pedido de diligência quando a sua realização revele-se prescindível para a formação de convicção pela autoridade julgadora.

PROTESTO PELA JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS E PELA PRODUÇÃO DE PROVAS.

Não tendo a contribuinte cumprido a incumbência de carrear aos autos, tanto na fase de autuação, quanto na fase impugnatória, documentos que tivessem o condão de elidir a tributação em questão, embora tivesse ampla oportunidade de fazê-lo, descabe o protesto genérico na peça impugnatória.

Cientificada dessa decisão em 6/10/2008 (fl.242), a contribuinte interpôs, em 5/11/2008 (fl.323), seu Recurso Voluntário (fls. 243/323), no qual apresenta as seguintes alegações:

- ajuizou medida cautelar de produção antecipada de provas, com vistas a obter os elementos necessários a comprovar a veracidade dos gastos com seus dependentes, em especial aqueles efetuados com sua genitora, Carmen Sanchez Soga, vítima de um AVC.

- também efetuou gastos de instrução com o filho, que estudava em horário integral, o que o impossibilitava de prover suas necessidades essenciais.

- aduz que o lançamento toma por base presunções e percepções pessoais do seu executor, sem trazer à colação fatos que demonstrem a verossimilhança das afirmações constantes do Termo de Constatação Fiscal. Destaca que o próprio agente fiscal consigna a existência de indícios.

- aponta que o médico assistente recomendou serviços de fisioterapia e enfermagem à recorrente e o perito judicial também deixou consignadas as necessidades de sua mãe.

- argumenta que a autoridade fiscal não poderia questionar seu direito à dedução dessas despesas diante dos recibos apresentados e das disposições legais acerca do tema.

- alega que inexistia lei obrigando qualquer cidadão a manter e movimentar contas bancárias para justificar suas operações perante os agentes do Erário.

- entende que essas observações por si só ensejariam a decretação de nulidade do lançamento fiscal.

- no tocante às glosas em si, destaca, para cada uma delas, ementas de julgados do CARF.

- informa que, visando garantir a realização das diligências não efetuadas pelo agente fiscal, lançou mão de medida judicial com este fim.

Processo nº 10820.002173/2007-47
Acórdão n.º **2002-000.131**

S2-C0T2
Fl. 335

- requer, ao final, a decretação de nulidade do auto de infração em face dos argumentos apresentados e dos documentos juntados aos autos.

Processo distribuído para julgamento em Turma Extraordinária, tendo sido observadas as disposições do artigo 23-B, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, e suas alterações (fl.149).

É o relatório.

Voto

Conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez -
Relatora

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, assim, dele tomo conhecimento.

Preliminar

A recorrente suscita a nulidade da autuação apontando a suposta inobservância das normas legais atinentes às matérias pela autoridade fiscal.

Cabe observar que o lançamento atende aos preceitos do art. 142 do CTN e do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, não tendo sido omitida qualquer formalidade essencial ao lançamento.

Constata-se que o auto de infração (fls.149/158) e o termo de constatação fiscal (fls. 159/164) que o acompanha encontram-se devidamente motivados, contendo especialmente a descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações atribuídas à contribuinte, expressos de modo claro e completo. Tanto é assim que a contribuinte demonstrou entender perfeitamente as acusações que lhe foram feitas e delas se defendeu com facilidade, garantindo-se assim no presente processo o direito ao contraditório e à ampla defesa.

O argumento da defesa de que o lançamento seria nulo pois teria deixado de observar a legislação de regência na análise da documentação apresentada por ela, ainda que verdadeiro, não dá causa a nulidade do lançamento e será analisado como argumento de mérito mais adiante neste voto.

Em face das ponderações acima, a preliminar de nulidade suscitada deve ser rejeitada.

Mérito

Dependente

Quanto a esta matéria, o lançamento recai sobre Declaração de Ajuste do ano-calendário 2005. A autoridade fiscal procedeu à glosa do dependente Fabricio Sanchez Soga Sanches Fabri, nascido 16/9/1979. O filho da recorrente iniciou o ano de 2005 com 25 anos, vindo a completar 26 anos no decorrer do ano.

A Lei nº 9.250, de 1995, assim estabelece em seu artigo 35:

Art. 35. Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alínea c, poderão ser considerados como dependentes:

...

III - a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

...

§ 1º Os dependentes a que se referem os incisos III e V deste artigo poderão ser assim considerados quando maiores até 24 anos de idade, se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau.

(destaques acrescidos)

Assim, inexistente previsão legal para dedução como dependente do filho maior de 24 anos, ainda que não tenha meios de subsistência próprios, não havendo reparos a se fazer à decisão de piso.

Despesas com Instrução

Trata-se de despesas atinentes ao dependente glosado. Assim, ainda que tenha sido anexada a comprovação quanto a esses pagamentos, é preciso ter em mente que somente são dedutíveis as despesas com instrução própria do contribuinte e as dos dependentes informados na Declaração de Ajuste.

A Lei nº 9.250, 1995, assim estabelecia, à época dos fatos geradores:

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

...

II - das deduções relativas:

...

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, até o limite anual individual de R\$ 2.198,00 (dois mil, cento e noventa e oito reais), relativamente: (Redação dada pela Lei nº 11.119, de 2005) (Vide Medida Provisória nº 280, de 2006)

...

(destaques acrescidos)

Inexistindo previsão legal para o senhor Fabricio Sanchez Soga Sanches Fabri figurar como dependente da recorrente, as despesas com instrução dele não podem ser por ela deduzidas.

Dessa forma, nenhum reparo a se fazer à decisão de piso.

Despesas Médicas

As glosas são referentes a despesas declaradas com Gislaine Aparecida de Souza, enfermeira, e com Fernanda Tanone, fisioterapeuta. Em relação aos gastos com fisioterapia, foi aplicada multa de ofício qualificada.

No tocante aos gastos com enfermeira, a autoridade fiscal aponta que tais gastos somente são dedutíveis quando integram conta hospitalar, detalhadas em nota fiscal (fl. 151).

Por seu turno, a decisão de piso consigna:

As deduções de despesas médicas encontram previsão legal no art. 8º, inciso II, alínea “a”, e §2º, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que assim dispõe:

“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:

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, aparelho ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

...

De plano, cabe manter a glosa das despesas com enfermagem, por absoluta falta de previsão legal. A questão 347 do Livro

Perguntas e Respostas do Imposto de Renda Pessoa Física, do ano-calendário 2005, traz a seguinte colocação:

347. Podem ser deduzidos os pagamentos feitos a assistente social, massagista e enfermeiro?

As despesas efetuadas com esses profissionais são dedutíveis desde que por motivo de internação do contribuinte ou de seus dependentes e integrem a fatura emitida pelo estabelecimento hospitalar.

Não sendo o caso dos autos, uma vez que os serviços com enfermagem foram domicílio, fica mantida a glosa das deduções com despesas com a enfermeira GISLAINE APARECIDA DE SOUZA, nos anos calendário 2003 a 2005.

(destaques acrescidos)

Considerando que, no caso, a prova desses pagamentos se deu mediante recibos emitidos pela profissional indicada, não há como serem acatados.

Por fim, diante das alegações da recorrente, cumpre registrar que, no caso dessa despesa, não houve questionamento quanto a necessidade pela paciente de acompanhamento de profissional em domicílio, tendo a autoridade fiscal apontado a falta de requisito formal para aceitação dessa despesa, o que não foi afastado pela recorrente.

Sobre o assunto, já se pronunciou a Câmara Superior deste CARF:

Acórdão 9202-003.021 - Sessão de 11 de fevereiro de 2014.

Exercício: 2003

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA. DESPESAS MÉDICAS INDEDUTÍVEIS. INTERNAÇÃO HOSPITALAR EM RESIDÊNCIA.

*Despesas médicas com enfermagem em residência. Somente é dedutível a despesa com internação em residência **se restar comprovado o pagamento de tal despesa a estabelecimento qualificado como hospital e desde que constante de fatura hospitalar**, vedada a dedução de despesa de internação domiciliar que não atenda a esta condição.*

Recurso especial provido.

(destaques acrescidos)

No tocante às despesas informadas com Fernanda Tanone, no curso da ação fiscal, a autoridade fiscal intimou a contribuinte a comprovar o efetivo pagamento dessas despesas, além de outros documentos que justificassem os tratamentos prolongados (fl.18). Após diligenciar junto à profissional (fl.133) e considerando as provas juntadas aos autos, a autoridade fiscal glosou essas despesas nos três anos calendários.

Acompanho o entendimento manifestado pela decisão *a quo* de que os recibos não têm valor probatório absoluto, ainda que atendidas todas as formalidades legais. A

apresentação de recibos de pagamento com nome e CPF do emitente têm potencialidade probatória relativa, não impedindo a autoridade fiscal de coletar outros elementos de prova com o objetivo de formar convencimento a respeito da existência da despesa.

Nesse sentido, o artigo 73, *caput* e § 1º do RIR/1999, autoriza a fiscalização a exigir provas complementares se existirem dúvidas quanto à existência efetiva das deduções declaradas:

*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. (Grifei).

É não só direito mas também dever da Fiscalização exigir provas adicionais quanto à despesa declarada em caso de dúvida quanto a sua efetividade ou ao seu pagamento.

Sobre o assunto, seguem decisões emanadas da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e da 1ª Turma, da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF:

IRPF. DESPESAS MÉDICAS.COMPROVAÇÃO.

Todas as deduções declaradas estão sujeitas à comprovação ou justificação, mormente quando há dúvida razoável quanto à sua efetividade. Em tais situações, a apresentação tão-somente de recibos e/ou declarações de lavra dos profissionais é insuficiente para suprir a não comprovação dos correspondentes pagamentos.

(Acórdão nº9202-005.323, de 30/3/2017)

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Exercício: 2011

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO.

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar motivadamente elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados ou dos correspondentes pagamentos. Em havendo tal solicitação, é de se exigir do contribuinte prova da referida efetividade.

(Acórdão nº9202-005.461, de 24/5/2017)

IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS E DO CORRESPONDENTE PAGAMENTO.

A Lei nº 9.250/95 exige não só a efetiva prestação de serviços como também seu dispêndio como condição para a dedução da despesa médica, isto é, necessário que o contribuinte tenha usufruído de serviços médicos onerosos e os tenha suportado. Tal fato é que subtrai renda do sujeito passivo que, em face do permissivo legal, tem o direito de abater o valor correspondente da base de cálculo do imposto sobre a renda devido no ano calendário em que suportou tal custo.

Havendo solicitação pela autoridade fiscal da comprovação da prestação dos serviços e do efetivo pagamento, cabe ao contribuinte a comprovação da dedução realizada, ou seja, nos termos da Lei nº 9.250/95, a efetiva prestação de serviços e o correspondente pagamento.

(Acórdão nº2401-004.122, de 16/2/2016)

A autoridade fiscal consignou em seu relatório aspectos que a levaram a exigir a comprovação do efetivo pagamento da despesa, dos quais destaco (fls. 159/164):

A análise das declarações, dos recibos e esclarecimentos apresentados pela contribuinte, e ainda dos documentos e esclarecimentos prestados pela profissional beneficiária dos supostos pagamentos de despesas médicas informadas, revelou a prática continuada de redução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física com dedução de despesas médicas em valores relevantes, amparadas por recibos “frios”.

Detalhamos abaixo todas as evidências, indícios e provas, abrangendo os 3 (três) exercícios fiscalizados:

1. A contribuinte não comprovou com documentação bancária o efetivo pagamento dos valores consignados nos recibos apresentados, alegando que “costuma efetuar os pagamentos de suas contas com dinheiro em espécie”. Esta omissão é bastante compreensível: como ela vai provar que pagou, se os pagamentos não foram efetuados?

2. Foram solicitados documentos que justifiquem tratamentos médicos, fisioterápicos ou odontológicos prolongados, tais como: guias e/ou notas fiscais de internação hospitalar, cirurgias, exames laboratoriais, radiografias, tomografias, etc.

Evidentemente, ela também não apresentou nenhum documento compatível e coerente. Apenas solicitou a dois médicos, a uma enfermeira (que emitiu recibos nos 3 anos fiscalizados) e a uma fisioterapeuta (que também emitiu recibos nos 3 anos fiscalizados), que declarassem que sua mãe, Sra. Carmem Sanches Soga apresentou acidente vascular cerebral, e necessitava de acompanhamento e tratamento constantes.

3. Estas declarações não comprovam a realização das centenas de sessões de fisioterapia (mais de quatro centenas), e outras observações, incoerências e provas adiante relatadas conduzem a conclusão lógica de que, realmente, as sessões não foram realizadas.

4. A contribuinte e seu filho pagaram no período fiscalizado o plano de saúde da UNIMED BIRIGUI. Conforme se observa no recibo da mensalidade vencida em 10/05/04, a UNIMED BIRIGUI mantinha convênio com a fisioterapeuta LILIAN C. C. ROSSI. Pergunta-se: NÃO SERIA MUITO MAIS INTERESSANTE, ECONÔMICO, CONFORTÁVEL, LÓGICO E SAUDÁVEL A CONTRIBUINTE PAGAR UM PLANO DE SAÚDE PARA SUA MÃE, IDOSA E DOENTE, COM COBERTURA DE TRATAMENTO FISIOTERÁPICO EM BIRIGUI, DO QUE “GASTAR” R\$ 5.000,00 POR ANO, DURANTE TRÊS ANOS, COM UMA JOVEM FISIOTERAPEUTA, RECÊM-FORMADA, DOMICILIADA EM OUTRA CIDADE??

...

6. Como era de se esperar, a fisioterapeuta declarou que “não tem Livro Caixa, os recebimentos foram efetuado em dinheiro e não tem comprovante de depósitos dos valores envolvidos”. As datas em que teriam sido realizadas as sessões de fisioterapia não foram informadas. Ela limitou-se a esclarecer que atendia a Sra. Carmem três vezes por semana. Ora, uma fisioterapeuta que atende uma paciente idosa em domicílio, em outra cidade, certamente teria uma ficha para anotações das datas, da evolução da doença, dos sintomas, etc.

7. Com relação à situação fiscal das 2 (duas) profissionais, que não pode ser detalhada nominalmente em razão do sigilo fiscal, destaque-se que é totalmente incompatível com os valores dos recibos fornecidos a Sra. JANE.

...

9. A Dra. FERNANDA TANONE é domiciliada em Penápolis, que dista de Birigui (centro a centro) aproximadamente 90 kms., ida e volta. Cabe a contribuinte esclarecer, e convencer alguém, se for possível, por que deixou de “contratar” uma fisioterapeuta de sua cidade para cuidar de sua mãe, e foi procurar uma jovem RECÊM FORMADA, residente em Penápolis?? Observa-se que a Dra. FERNANDA requereu sua LICENÇA PARA FUNCIONAMENTO junto à Prefeitura de Penápolis em 23/09/02, ou seja três meses antes da data do 1º recibo emitido para a contribuinte. Vale destacar que a cidade de Birigui tem o dobro da população de Penápolis, e, certamente, dezenas de fisioterapeutas domiciliados em Birigui. Por outro lado vale frisar que a cidade de Birigui dista somente 24 kms., ida e volta, de Araçatuba, onde também trabalham dezenas (ou centenas) de fisioterapeutas.

...

12. Não é preciso ser nenhum perito em grafologia para se afirmar que os recibos emitidos pela Dra. FERNANDA TANONE foram preenchidos com a mesma letra, no mesmo bloco de talão, embora com datas variando de janeiro a dezembro do respectivo ano, ou seja, TODOS FORAM PREENCHIDOS NO MOMENTO

EM QUE FORAM NEGOCIADOS. E estas PROVAS (NÃO SÃO APENAS INDÍCIOS) estão evidentes, conforme detalhes a seguir relatados:

12.1. Os recibos do ano-calendário de 2003 foram preenchidos em bloco comprado em livraria, sem timbre, e os dos anos-calendário de 2004 e 2005 foram preenchidos também em blocos comprados de livraria, sem timbre, de modelo diferente do ano de 2003.

12.2. Não foram apresentados os canhotos dos recibos de 2003, mas a Dra. FERNANDA encaminhou dois blocos contendo os canhotos dos recibos de 2004 e 2005. Tais blocos não foram desmontados para ficar claro no processo que os recibos foram emitidos no mesmo momento. No bloco que teria sido iniciado em 15/10/04 foram emitidos 23 (vinte e três) recibos com datas variando de 31/01/04 a 11/02/05 para outros pacientes.

12.3. Após o 23º canhoto verifica-se a existência em série dos 12 (doze) canhotos, com datas de 30/01 a 30/12/04, emitidos para a Sra. JANE. Se a fisioterapeuta já havia emitido recibo com data de 11/02/05, os seguintes teriam que ter datas posteriores a esta. Fica provado, então, que os 12 (doze) recibos da Sra. JANE foram emitidos em datas posteriores a 11/02/05, ou seja, no mesmo momento e às vésperas da data da apresentação da DIRPF/2005.

12.4. Antes de iniciar o preenchimento dos 12 recibos que totalizaram R\$ 4.500,00, a fisioterapeuta preencheu 3 (três) recibos nos valores de R\$ 180,00, R\$ 144,00 e R\$ 144,00, com datas de janeiro, fevereiro e março/2004. Verificando que ficaria difícil a totalização dos R\$ 4.500,00 negociados, ela inutilizou-os, fez as contas na capa do bloco, concluindo que deveria emitir (doze) recibos no valor unitário de R\$ 375,00. Na mesma capa observa-se também a anotação dos valores negociados para o ano de 2005.

12.5. A fisioterapeuta nem se preocupou em trocar de caneta, para “tapear” a fiscalização, a exemplo do que ele fez com os dos anos de 2003 e 2005, quando ia alternando duas canetas, uma preta e outra azul, para preencher no mesmo momento, os 12 (doze) recibos. Os de 2004 foram preenchidos todos com a mesma caneta, de cor azul.

12.6. Prova idêntica fica registrada no processo com relação aos recibos do ano de 2005. No outro bloco, cujo 1º canhoto indica a data de 15/11/05 e o 2º a de 15/12/05, verifica-se, a partir do 3º canhoto, a existência em série dos 12 (doze) recibos emitidos em nome da mãe da Sra. JANE, com datas de 15/01/05 a 15/12/05. Se a fisioterapeuta já havia emitido recibo com data de 15/12/05, os seguintes teriam que ter datas posteriores a esta. Fica provado, então, que os 12 (doze) recibos da Sra. JANE foram emitidos em datas posteriores a 15/12/05, ou seja, no mesmo momento e às vésperas da data da apresentação da DIRPF/2006.

12.7. Tendo em vista que, inquestionavelmente, os recibos do ano de 2005 foram preenchidos na mesma-data, ou seja, na data em que foram negociados, revela-se ridícula a tentativa da fisioterapeuta em “tapear” a fiscalização, alternando duas canetas, uma preta e outra azul. Esta alternativa somente seria admissível se as letras fossem diferentes, isto é, os recibos preenchidos com caneta azul por uma pessoa, e os com caneta preta por outra pessoa. Tal fato não ocorreu, porque todos foram preenchidos pela mesma pessoa.

Da análise dos blocos apresentados pela Dra. FERNANDA conclui-se que o movimento de sua clínica era pequeno. Foram emitidos recibos para apenas 8 (oito) pacientes em 2 (dois) anos. Mesmo que ela tenha atendido o triplo de pacientes no período, não justificaria o atendimento à mãe da contribuinte em domingos e feriados nacionais (10/08/03, 15/05/05 e 15/11/05). Tal evidência comprova também a emissão dos recibos no mesmo momento, com datas aleatórias, destacando-se que todos de 2003 foram preenchidos com datas dos dias “10” de cada mês, todos de 2004 com datas dos últimos ou penúltimos dias do mês, e todos de 2005 com datas dos dias “15” de cada mês.

A DRJ manteve a glosa dessas despesas sob os fundamentos a seguir reproduzidos:

Quanto à alegação de que o lançamento fiscal toma por base presunções, cumpre esclarecer que à autoridade fiscal (lançadora e julgadora) resta aplicar a legislação tributária, no estrito limite de seu conteúdo, pois sua atividade é vinculada e obrigatória, por força do parágrafo único do artigo 142 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), a seguir transcrito:

“Art. 142...

.....
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Insta, por oportuno, e também de início, transcrever aqui o ensinamento doutrinário de Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, 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. (..)

De pronto, importa frisar que no caso em apreço o lançamento não se deu por presunção. Há que se observar que, muito embora as informações prestadas pelos contribuintes em suas declarações de ajuste sejam, a priori, consideradas como “a expressão da verdade”, não faz este fato, isoladamente, prova de sua veracidade. Assim, tais informações estão sujeitas à auditoria pelo fisco, ocasião em que pode ser exigida a apresentação de documentos a fim de comprovar os dados nelas inseridos. Daí porque a guarda de documentos deve ser observada em relação aos períodos ainda não decaídos e aos créditos não prescritos.

Cabe, pois, à beneficiária das deduções provar que realmente efetuou o pagamento das despesas, bem assim a época em que o gasto ocorreu, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

...

Com relação à dedução de despesas com fisioterapeuta, cabe frisar que o artigo 73 e § 1º do Regulamento do Imposto de Renda- RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 estabelece que:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei 5.844, de 1943, art.11,§ 39.

§ 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 nº5.844, de 1943, art. 11, §4“).

Depreende-se dos dispositivos transcritos que o direito à dedução das despesas médicas na declaração está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos a seu próprio tratamento e ao de seus dependentes.

Desta feita, em uma situação normal, bastam, para comprovar a dedução de despesas médicas, apenas os recibos emitidos pelos profissionais, desde que os pagamentos sejam relativos ao tratamento do contribuinte e/ou de seus dependentes, que o recibo contenha nome, endereço e número do CPF ou CNPJ do prestador do serviço médico.

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. E o que ocorre no caso das deduções. O artigo 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus da prova.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o impugnante a obrigação da comprovação e

justificação das deduções, e não o fazendo, implica no não cabimento das deduções. E, ainda o ônus de provar implica em trazer elementos que não deixem margem à dúvida.

Em princípio, admite-se como prova idônea de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Entretanto, existindo dúvida quanto à idoneidade do documento por parte do Fisco, pode este solicitar provas da efetividade do pagamento mediante cópia de cheques nominativos e/ou de extratos bancários cujos valores sejam coincidentes em data e valor, e também da efetividade dos serviços prestados pelos profissionais, através de laudos, exames, orçamentos, fichas de acompanhamento.

Assim, é responsabilidade do beneficiário do recibo (relativamente aos serviços prestados) provar que realmente efetuou o pagamento do valor nele constante, bem como fazer prova do serviço prestado, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução.

Afirma a contribuinte que os pagamentos em referência foram feitos em dinheiro. Assim, tal demonstração teria que se dar mediante a exibição de extratos bancários que demonstrassem a realização de saques em datas e valores coincidentes ou os mais aproximados possíveis em relação aos pagamentos em questão, podendo também a interessada ter apresentado outros elementos que julgasse convenientes, desde que surtissem os efeitos legais desejados; vale observar, por oportuno, que o uso de dinheiro em espécie em qualquer tipo de operação não se sujeita a nenhum impeditivo legal; entretanto, como as transações efetuadas dessa forma são de difícil comprovação, principalmente perante o Fisco quando este a exige, não pode tal fato ser considerado provado sem um aprofundamento maior na análise do poder probante de simples recibos ou “declarações” firmadas nesse sentido; logo a vinculação de saques bancários aos pagamentos ditos como realizados em moeda corrente, repise-se, com coincidência, ou pelo menos com significativa proximidade entre datas e valores, deve ser incontestável para que tenham validade perante a autoridade tributária; e nada disso consta dos autos.

Deve ser ressaltado aqui que não se discute a condição de saúde da mãe da impugnante, Carmem Sanchez Soga, mas sim da efetividade dos serviços prestados pela fisioterapeuta FERNANDA TANONE, os quais não foram comprovados nem pela recorrente e tampouco pela profissional, regularmente intimada pelo Fisco (fls. 117/126).

Não se pode deixar de salientar que os canhotos dos talonários de recibos fornecidos pela profissional FERNANDA TANONE, evidenciam que os recibos apresentados pela impugnante referentes aos anos-calendário 2004 e 2005, foram emitidos de uma única vez, em data posterior a 11/02/2005 os referentes ao ano-calendário 2004 (fl. 127) e posterior a 15/12/2005 os referentes ao ano-calendário 2005 (fl. 128).

...

Enfatize-se, as deduções de despesas médicas admitidas em lei são relativas aos pagamentos especificados e comprovados, conforme inc. III, § 1º, do art. 80 do Decreto nº 3000/1999.

A contribuinte, apesar de intimada a comprovar os respectivos pagamentos e a efetividade dos serviços prestados, não logrou fazê-lo, tanto durante a ação fiscal, quanto na fase impugnatória.

Dessa forma, estando o lançamento da referida penalidade em conformidade com os ditames legais, não há reparos a serem feitos.

Quanto às jurisprudências colacionadas, esclareça-se que só se aproveitam com relação aos autos nos quais foram proferidos, não se estendendo a qualquer outro processo, ainda que da mesma matéria, por não constituírem normas gerais, o que não obriga a Administração Pública Federal.

Em sede de recurso, além de reiterar os argumentos de fato e de direito apresentados na impugnação, a autuada apresenta novas peças produzidas na ação judicial nº 2007.61.07.012184-5 (fls. 254/323).

Quanto aos novos elementos juntados, destaco trechos do relatório emitido em 13/8/2008 pelo perito judicial designado (fls. 308/311), em resposta aos quesitos constantes de fls. 282 e 298:

Respostas das questões formuladas pela Dr. FLAVIANO. SANCHEZ SOGA SANCHES FABRI.

...

8. É POSSIVEL AFIRMAR QUE HOJE A PERICIANDA ENCONTRA-SE EM BOM ESTADO O QUE SUJERE QUE RECEBEU CUIDADOS NOS PERIODOS CRITICOS, PRINCIPALMENTE APÓS O AVC.

9. PODERIA ESTAR PIOR, POIS ENCONTREI A PERICIANDA COM HEMIPLEGIA A ESQUERDA O QUE IMPOSSIBILITA OS MOVIMENTOS E COMO CONSEQUENCIA AO PASSAR DO TEMPO A ATROFIA DESTES - MEMBROS(BRAÇOS E PERNAS), A PERICIANDA APRESENTA MUITO POUCA ATROFIA DAS DUAS PERNAS, O QUE DEMONSTRA QUE AINDA NECESSITA DE FISIOTERAPIA MOTORA.

Respostas das questões formuladas pelo Procurador da Fazenda Nacional Dr. GIANFRANCESCO TELXEIRA.

1. NÃO É POSSÍVEL AFIRMAR, MAS POSSÍVEL SUGERIR QUE SIM, POIS UMA PACIENTE QUE TEM UM AVC (DERRAME) FICA HEMIPLÉGICA SEM FISIOTERAPIA VAI TER ATROFIA DOS MUSCULOS DOS MEMBROS AFETADOS E TAMBÉM CALCIFICAÇÃO DAS ARTICULAÇÕES O QUE NÃO ACONTECE COM A PERICIANDA.

...

Estão em análise nestes autos os anos-calendário 2003, 2004 e 2005. A mãe da autuada sofreu o AVC em 2002. O perito judicial emitiu seu laudo em 2008.

Depreende-se que, pelo tempo decorrido entre os fatos que se quer confirmar (as sessões de fisioterapia) e a realização da perícia, o perito designado não faz afirmações conclusivas acerca da realização de tratamentos pretéritos na paciente.

Assim, em que pese o inconformismo da recorrente, considerando os fatos apontados pela autoridade fiscal e ainda que, mesmo diante da realização de perícia judicial, não se comprovou a efetiva prestação dos serviços de fisioterapia nos anos sob análise, as glosas devem ser mantidas.

Quanto à alegação de que efetuou os pagamentos em espécie, é certo que inexistente disposição legal que imponha o pagamento sob determinada forma em detrimento do pagamento em espécie, mas, ao optar por pagamento em dinheiro, o sujeito passivo abriu mão da força probatória dos documentos bancários, restando prejudicada a comprovação dos pagamentos.

Como consignado na decisão de piso, não é o Fisco quem precisa provar que as despesas médicas declaradas não existiram, mas o contribuinte quem deve apresentar as devidas comprovações quando solicitado. O ônus da prova do direito constitutivo, no caso, é do contribuinte, a teor do art. 373, inciso I, do CPC, na medida em que pretende deduzir de seus rendimentos tributáveis o valor pago a título de despesa médica.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso, rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez