



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10855.722089/2013-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.297 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de agosto de 2023
Recorrente DEJANIRA LUIZA MATTOS GARCIA GAYOTTO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO COM DOCUMENTAÇÃO COMPLEMENTAR. SÚMULA CARF Nº. 180.

Podem ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar motivadamente elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados e dos correspondentes pagamentos, nos termos da Súmula CARF 180: “para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais”.

PRELIMINAR. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

A notificação de lançamento foi emitida por autoridade competente, apresentando todos os seus requisitos essenciais, especialmente o enquadramento legal da infração e a descrição dos fatos expressos de modo claro, permitindo ao contribuinte conhecer perfeitamente os fatos a ele atribuídos, não procedendo a arguição de nulidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado(a)), Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Inicialmente, cumpre esclarecer que se trata de processo paradigma, nos termos do art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, motivo pelo qual os números de e-fls. especificados no Relatório e Voto se referem apenas a este processo.

Trata-se o presente processo decorrente da Notificação de Lançamento de Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) nº. 2009/40000017877 (e-fls. 56/63), referente à Declaração de ajuste do IRPF 2009, referente ao ano-calendário 2008, lavrada para cobrança do IRPF Suplementar, multa de ofício e juros de mora, em razão de terem sido verificadas as seguintes infrações:

- Dedução indevida de despesas médicas;
- Dedução indevida de Previdência Privada e FAPI.

Tendo em vista a apresentação da Declaração de ajuste anual, a Recorrente foi intimada em 03/05/2012 (e-fls. 55), a apresentar comprovantes de pagamento de contribuição à Previdência Privada e FAPI, comprovantes originais e cópias de despesas médicas e de despesas com planos de saúde, com discriminação de valores por beneficiários, por meio da intimação nº. 2009/439837552417516 (e-fls. 53/54). A intimada apresentou recibos e comprovantes de profissionais e estabelecimentos informados.

A fiscalização não aceitou parte dos comprovantes apresentados e intimou novamente a Recorrente a apresentar cópias dos cheques por meio dos quais os pagamentos foram realizados ou extratos de conta bancária com a comprovação. Contudo, não foram apresentados outros documentos, de modo que a glosa foi parcialmente mantida.

Em 24/06/2013, a Recorrente apresentou Impugnação (e-fls. 2/44), com os seguintes argumentos, em síntese:

- Que foram entregues à Receita Federal os recibos e demonstrativos bancários solicitados e que tais pagamentos foram feitos em dinheiro, de modo que a comprovação do pagamento se dá com a apresentação dos recibos emitidos pelos prestadores de serviços médicos;
- Que em 1989, a Recorrente teria sofrido a retirada de um tumor benigno do cérebro e que em 2008, as crises convulsivas teriam retornado, justificando o acompanhamento por terapeuta e médico neurologista;

- Que o plano de saúde foi reduzido para básico (enfermaria) em razão do aumento de preços;
- Que estão sendo anexados: declaração dos médicos e dentistas sobre a situação e os atendimentos realizados; extratos bancários assinalando as retiradas que excedem os valores das contas pagas;
- Que o IR da Recorrente é retido na fonte e que não possui dependentes.

Em 15/03/2017, a 4ª Turma da Delegacia de Julgamento de Porto Alegre proferiu o Acórdão n.º 10-58.219 (e-fls. 68/72), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008

DEDUÇÃO. DESPESA COM PREVIDÊNCIA PRIVADA.

É passível de dedução da base de cálculo do imposto de renda o valor de contribuição à previdência privada devidamente comprovada por meio de documentos hábeis e idôneos. Mantidos os valores não comprovados.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS

É passível de dedução da base de cálculo do imposto de renda o valor das despesas médicas comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos.

Mantidos os valores não comprovados.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A Recorrente foi intimada em 09/05/2017, conforme AR (e-fls. 78).

Em 07/06/2017, a Recorrente, por meio de seus procuradores constituídos, apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 89/111), com os seguintes argumentos, em síntese:

Dos Fatos

- A presunção motivadora da constituição do crédito tributário não pode prevalecer, pois vai de encontro à realidade fática (despesas médicas efetivamente suportadas pela Impugnante no ano de 2008), conforme documentos já apresentados ao Fisco, que demonstram cabalmente a invalidade do ato administrativo de lançamento tributário;
- Não há disposição legal que justifique a inversão do ônus da prova no caso em tela;

Preliminar de mérito

- O presente lançamento parte da premissa de que as deduções médicas não ocorreram ou que os pagamentos não foram exatamente nos valores

realizados, como se a Recorrente tivesse agido de má-fé para reduzir o recolhimento de IR;

- que os pagamentos efetivados pela Recorrente encontram-se comprovados nestes autos, ou seja, foram apresentados todos os documentos que comprovam a realização de tais despesas médicas;
- não consta a informação nos autos, se os médicos e dentistas que prestaram serviços à Recorrente teriam sido intimados;
- que a contribuinte não pode ser punida por não apresentar documentos que não são seus, ou seja, que são de profissionais que a atendeu;
- que a fiscalização teria agido comodamente da forma mais fácil para o Fisco, partindo de presunção de que as deduções feitas são em valores superiores aos usualmente praticados por profissionais, ao invés de aceitar as provas realizadas nos autos e o órgão julgador manteve tal entendimento;
- que tal presunção ofende o Princípio da Verdade Material;
- cita doutrina e jurisprudência sobre a necessidade de observância de tal princípio no processo administrativo tributário;
- alega que a Administração deveria ter usado de todos os meios que possuía para buscar a verdade material, inclusive a intimação dos prestadores de serviço;
- Sustenta que a fiscalização alega que os valores pagos seriam de notória superioridade, mas não traz nenhuma prova para comprovar esse argumento;
- Afirma que, ao contrário do que afirmado pela fiscalização, a Recorrente não teria deixado de apresentar documentos quando intimada;

Do Mérito

- cumpre ressaltar que acompanham esse recurso outros documentos hábeis a comprovar os gastos médicos suportados pela Recorrente no ano de 2008, qual sejam recibo e declaração prestados pelo Dr. Sérgio Von Krakauer Hubner (DOC. 1); recibo e declaração prestados pela Dra. Marina de Lima Ferraz (DOC. 2) e declaração prestada pela Dra. Sonia Maria de Oliveira Fogaça (DOC. 3);
- que já tinham sido apresentado aos autos outros documentos (recibos, notas fiscais de prestação de serviços);
- que mesmo após a apresentação de documentos, a fiscalização teria solicitado comprovantes de despesas originais dos 4 anos anteriores à

intimação, e que a Recorrente não teria conseguido levantar a documentação em tempo hábil;

- Sustenta que apenas é possível desconstituir uma prova mediante outra prova e que não há nos autos comprovação no sentido contrário do que o afirmado pela Recorrente;
- Defende que os documentos apresentados são idôneos, harmônicos às exigências legais e que a fiscalização não teria desconstituído a prova apresentado outras provas em contrário;
- Defende não ser possível o uso de presunção nesse sentido e que inexistente norma de inversão do ônus da prova;

Da inexistência de notoriedade no caso (“notória superioridade aos valores usualmente praticados”)

- Alega que a fiscalização não trouxe provas em contrário dos comprovantes apresentados aos autos e que tentou impor certa notoriedade no caso para invalidar as provas apresentadas;
- Sustenta que as despesas médicas não são de elevada monta, considerando as condições de idade e de necessidade, em razão das razões médicas bem descritas pelo neurologista em seu atestado;
- Ademais, a afirmação de que os valores estariam acima dos valores de mercado não trazem qualquer comprovação;

Do pedido

- Requer a anulação da notificação e que seja considerado improcedente o lançamento de ofício.

Em seguida, os autos foram remetidos para este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa, Relatora.

1. Admissibilidade e Delimitação da Lide

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Apesar das glosas realizadas terem sido decorrentes de Deduções Indevidas de Previdência Privada e FAPI e de despesas médicas, a Recorrente apenas se insurgiu quanto às deduções de despesas médicas, de modo que a lide fica limitada a esse ponto.

Feitos esse esclarecimentos, passemos à análise das glosas impugnadas.

2. Da Preliminar: nulidade em razão da falta de comprovação dos motivos que levaram ao lançamento

Sustenta o Recurso Voluntário que o lançamento teria partido da presunção de que as deduções feitas pela Impugnante têm notória superioridade aos valores usualmente praticados, mas que, o agente fiscal, não teria apresentado *relação média destes custos médicos ou uma declaração da associação de classe respectiva atestando o abuso destas despesas médicas*. Portanto, a comprovação de tal presunção não teria sido feita nos autos. Sustenta ainda que, em razão do princípio da verdade material, a autoridade fiscal deveria ter intimado os profissionais para confirmarem as informações declaradas pela Recorrente.

Acerca da nulidade suscitada, observo que o lançamento atende integralmente aos preceitos do artigo 142 do Código Tributário Nacional e artigos 11 e 59 do Decreto nº 70.235/1972, contendo o enquadramento legal completo e uma descrição dos fatos clara, permitindo à contribuinte conhecer a infração que lhe está sendo atribuída. Ademais, ela pôde apresentar sua defesa, garantindo-se plenamente no presente processo o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Da leitura da autuação, não vislumbro obscuridade na descrição dos fatos. A notificação aponta a dedução indevida de despesas médicas e, na complementação da descrição dos fatos, explica que a glosa decorreu da falta de comprovação do efetivo pagamento das despesas informadas com os profissionais indicados.

A notificação, em verdade, tratou de matéria meramente fática, consubstanciada na apuração de que **a interessada não atendeu à intimação para comprovação do efetivo pagamento de despesas médicas.**

O lançamento do crédito tributário foi efetuado com observância do disposto na legislação tributária, tendo a contribuinte, ao apresentar sua impugnação, instaurado a fase litigiosa do procedimento. Nenhum ato administrativo dificultou ou impediu a interessada de apresentar sua defesa e não foi violado qualquer direito assegurado pela Constituição Federal.

Da leitura da impugnação e do recurso voluntário, fica evidenciado que a contribuinte teve pleno conhecimento da autuação ao contrapô-la com suas alegações. A autuada teve, portanto, pleno conhecimento do ilícito tributário e pôde exercer, sem qualquer restrição, seu direito de defesa, não tendo havido qualquer óbice ou omissão da autoridade lançadora.

O argumento de que a exigência de elementos adicionais aos recibos seria ilegal não dá causa à nulidade do lançamento será analisado como argumento de mérito.

Por todo o exposto, tem-se que a autoridade lançadora agiu com estrita observância das normas legais que regem a matéria, não tendo como prosperar a preliminar de nulidade da autuação.

3. Das Deduções de Despesas Médicas

Vê-se que, desde o início do procedimento de fiscalização, a autoridade fiscal fundamentou, com base na legislação, a possibilidade de requerer provas, justificações e esclarecimentos sobre as deduções realizadas pelos contribuintes. Às e-fls. 60, a fiscalização detalhou as razões das glosas:

Da análise dos documentos apresentados, verificou-se que a contribuinte declarou dedução com os profissionais Sergio Von Hubner, consultas no ano, no valor de R\$ 4.900,00, Sônia Maria Fogaça, tratamento odontológico, no valor de R\$ 500,00, Cristiane Martins Hoffman, tratamento odontológico, no valor de R\$ 6.395,00, e com a Maria de Lima Ferraz, tratamento odontológico, no valor de R\$ 6.000,00. Cumpre salientar que os recibos apresentados da profissional Cristiane Martins Hoffmann carecem do endereço do local onde foram prestados os serviços, não satisfazendo, portanto, às exigências contidas no artigo 80, inciso III, do RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº. 3.000/99) para dedutibilidade das despesas médicas.

(...)

Diante da expressividade dos valores pleiteados pela contribuinte como dedução a título de despesas médicas com os profissionais supramencionadas, os recibos, por si só, não foram suficientemente hábeis a comprovar a efetiva prestação dos serviços, de modo que, sob o amparo da legislação vigente, foi a contribuinte intimada, desta vez a apresentar a documentação comprovação dos pagamentos desses serviços, mediante a apresentação de cópias de cheques, transferências bancárias, extratos bancários ou de cartão de crédito que registrem tais operações.

(...)

Declarou também despesas médicas com Unimed de Sorocaba Cooperativa de Trabalho Médico no valor de R\$ 5.484,78.

Regularmente intimada, a contribuinte apresentou comprovantes de pagamento, sem especificar os valores por beneficiário. Ressalte-se que os comprovantes apresentados são insuficientes para esclarecimento de quem são as pessoas beneficiárias do plano de saúde. (grifos acrescidos)

A decisão de piso destacou que foram apresentados com a Impugnação, documentos comprobatórios do pagamento ao plano de saúde Unimed, e esclarecimento de que a Recorrente era a única beneficiária, razão pela qual, essa glosa foi cancelada.

No que diz respeito às demais glosas de despesas médicas, a Delegacia de Julgamento entendeu que os pagamentos não foram comprovados, de modo que não foram aceitos como provas hábeis os recibos e declarações apresentados pela Recorrente:

- Sonia Maria Fogaça - R\$ 500,00, consta às fls. 43 cópia de declaração da profissional atestando o recebimento do valor em 2008;

- Cristiane Martins Hoffmann - R\$ 6.395,00, consta às fls. 42 cópia de declaração fornecida pela profissional atestando a realização do tratamento. O documento registra o endereço da profissional e a descrição do tratamento realizado. Recibos às fls. 38/41.

Em sede de Recurso, foram apresentados os seguintes documentos:

- Recibo do Dr. Sergio Von Krakauer Hübner, no valor de R\$ 4.900,00, referente às consultas no ano de 2008, com endereço, às e-fls. 108;
- Recibo da Dra. Marina de Lima Ferraz, no valor de R\$ 6.000,00, referente a tratamento odontológico, com endereço, às e-fls. 108;
- Declaração da Dra. Sonia Maria de Oliveira Fogaça, com detalhes sobre a situação de saúde e tratamento; às e-fls. 109;
- Declaração da Dra. Marina de Lima Ferraz, com detalhes sobre tratamento; às e-fls. 110;
- Declaração do Dr. Sergio Von Krakauer Hübner, com informações sobre valores pagos pelas sessões de psicoterapia no período de 2008/2009, 2009/2010; às e-fls. 111.

Alega a Recorrente que os pagamentos foram feitos em dinheiro e que, os recibos e declarações seriam provas hábeis e idôneas para a comprovação.

São dedutíveis da base de cálculo do IRPF os pagamentos efetuados pelos contribuintes a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a"), desde que devidamente comprovados.

No que tange à comprovação, a dedução a título de despesas médicas é condicionada ainda ao atendimento de algumas formalidades legais: os pagamentos devem ser especificados e comprovados com documentos originais que indiquem nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem os recebeu (art. 8º, § 2º, inc. III, da Lei 9.250, de 1995).

Esta norma, no entanto, não dá aos recibos valor probante 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 e da prestação do serviço.

No presente caso, o que chamou a atenção da fiscalização foi o somatório dos valores das despesas, mas o fato é que a autoridade fiscal pode solicitar comprovantes de pagamento.

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.

Portanto, os recibos médicos não são uma prova absoluta para fins da dedução. Nesse sentido, entendo possível a exigência fiscal de comprovação do pagamento da despesa ou, alternativamente, a efetiva prestação do serviço médico, por meio de receitas, exames, prescrição médica. Também é dever da Fiscalização exigir provas adicionais quanto à despesa declarada em caso de dúvida quanto a sua efetividade ou ao seu pagamento, como forma de cumprir sua atribuição legal de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes. Portanto, não há que se cogitar de qualquer ilegalidade na exigência ou de violação aos princípios da verdade material e da oficialidade.

Veja-se que a autoridade fiscal não considerou os documentos apresentados inidôneos ou cogitou da existência de má-fé na conduta da contribuinte, mediante a prática de atos de falsidade, o que ensejaria a aplicação da multa qualificada, como bem ponderado pela contribuinte. A autoridade fiscal apenas exigiu documentos adicionais aos recibos, o que, repese-se, encontra amparo na legislação de regência.

Sobre o assunto, vale ressaltar o teor da Súmula CARF 180: *“para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais”*.

Portanto, ao contrário do que alega a Recorrente, a autoridade fiscal tem legitimidade e permissão para exigir do sujeito passivo a apresentação de provas complementares para acolhimento das alegadas despesas médicas efetuadas, de modo a tornar a apresentação de recibos insuficiente, ainda que eles atendam aos requisitos formais previstos na legislação.

A legislação tributária concede ao contribuinte, por ocasião da declaração anual de ajuste, a possibilidade de deduzir da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos de despesas médicas próprias e dos dependentes, incorridos durante o ano calendário, Contudo, exige que o contribuinte, quando intimado pelo Fisco, apresente a comprovação nos termos exigidos, sob pena de serem consideradas indevidas e o valor pretendido como dedução seja apurado e lançado em procedimento de ofício. O ônus da prova é do contribuinte, que é quem se aproveita da redução da base de cálculo do imposto, devendo ele apresentar as provas para demonstrar que faz jus ao benefício. Incabível a pretensão da contribuinte em transferir esse ônus ao Fisco.

Quanto à força probatória dos documentos emitidos pelos profissionais contratados, vale lembrar que constituem declaração particular, com eficácia entre as partes envolvidas. Em relação a terceiros, como o Fisco, comprovam a declaração e não o fato declarado. Ademais, o ônus da prova do fato declarado compete ao contribuinte como estabelece o artigo 408 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 2015):

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 de determinado fato, o documento particular prova a ciência, mas não o fato em si, incumbindo o ônus de prová-lo ao interessado em sua veracidade.

O Código Civil também dispõe sobre a 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.

Portanto, a Recorrente poderia ter apresentado provas complementares aos recibos emitidos pelos médicos e dentistas, comprovando os dispêndios com as consultas, como defendido em suas petições, ou então, prontuários, radiografias, exames, capazes de comprovar os tratamentos realizados.

Como não foram trazidos os comprovantes do efetivo pagamento ou outros elementos probatórios, não há como se reconhecer as deduções com despesas médicas declaradas.

4. Conclusão

Com base no exposto, voto por CONHECER o Recurso Voluntário, para REJEITAR a preliminar e, no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa