



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

Processo n° 10935.721724/2012-45
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2002-000.382 – Turma Extraordinária / 2ª Turma
Sessão de 23 de outubro de 2018
Matéria IRPF. DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA.
Recorrente IZABEL DA SILVA RIBEIRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010

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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA.

Não procedem as alegações de nulidade quando a decisão recorrida enfrentou adequadamente os pontos combatidos pelo contribuinte, sem que se vislumbre qualquer afronta ao seu direito de defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade arguida no recurso 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, Thiago Duca Amoni e Virgílio Cansino Gil. Ausente justificadamente a conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll.

Relatório

Notificação de lançamento

Trata o presente processo de notificação de lançamento – NL (fls. 21/25), relativa a imposto de renda da pessoa física, pela qual se procedeu a alterações na declaração de ajuste anual do contribuinte acima identificado, relativa ao exercício de 2011. A autuação implicou na alteração do resultado apurado de saldo de imposto a restituir declarado de R\$1.420,76 para saldo de imposto a pagar de R\$4.315,41.

A notificação noticia a dedução indevida de despesas médicas no valor de R\$ 20.858,80, consignando:

Foram glosadas despesas no valor de R\$ 20.441,36 conforme abaixo demonstrado.

1 - A contribuinte informou pagamento de despesa para ALINE FÁTIMA CORADI no valor de R\$ 10.000,00. Para comprovação apresentou 12 (doze) recibos nos valores de R\$ 830,00 cada um. Os recibos de janeiro/2010, setembro/2010, outubro/2010, novembro/2010 e dezembro/2010 não contém data. Tem recibo datado de DOMINGO (28/02/2010) e de SÁBADO (31/07/2010). Os recibos de maio/2010, junho/2010, julho/2010 e agosto/2010 não informam o tipo de serviço prestado e não contém o CPF ou CREFITO da fisioterapeuta. Os recibos de setembro/2010, outubro/2010, novembro/2010 e dezembro/2010 estão assinados com caneta diferente da utilizada para preenchimento dos demais dados. Os recibos não informam o nome do paciente atendido nem o endereço da profissional. Em vista desses fatos foi a contribuinte intimada a comprovar os efetivos desembolsos dos pagamentos dessas despesas. Em resposta apresentou extrato bancário da Caixa Econômica Federal sem indicar quais teriam sido os saques que foram utilizados para realização dos pagamentos das despesas. Analisando os extratos bancários não localizamos quaisquer cheques emitidos ou saques efetuados, que pudessem comprovar os pagamentos dessas despesas. Em vista das inconsistências apontadas e da falta de comprovação da efetividade do desembolso para pagamento das despesas declaradas, será glosado o valor de R\$ 10.000,00.

2 - A contribuinte informou pagamento de despesa para CESAR C. B. POSSETTI no valor de R\$ 9.850,00. Para comprovação apresentou 1 (um) recibo nesse valor datado de 23/12/2010. Esse recibo é referente a tratamento odontológico, não informa o nome do paciente atendido e não é assinado pelo profissional; Esse odontólogo declara ter recebido rendimentos de pessoas

físicas de R\$ 14.855,00 no ano-calendário de 2010. Não é plausível que a contribuinte tenha sido responsável por mais de 65% dos rendimentos de pessoas físicas recebidos pelo contribuinte. Em vistas dessas inconsistências, a contribuinte foi intimada a comprovar o efetivo desembolso do pagamento dessa despesa. Em resposta apresentou extrato bancário da Caixa Econômica Federal sem indicar quais teriam sido os saques que foram utilizados para realização do pagamento da despesa. Analisando os extratos bancários não localizamos quaisquer cheques emitidos ou saques efetuados que pudessem comprovar o pagamento dessa despesa. Em vista de todas as incoerências e inconsistências apontadas e da falta de comprovação da efetividade do desembolso para pagamento da despesa declarada, será glosado o valor de R\$ 9.850,00.

3- A contribuinte informou pagamento de Plano de Saúde no valor de R\$ 5.792,30. Apresentou comprovação de pagamento de apenas R\$ 4.783,50. Desta forma será glosado o valor indevidamente deduzido de R\$ 591,36.

Impugnação

Cientificada à contribuinte em 1/6/2012, a NL foi objeto de impugnação, em 29/6/2012, à fl. 11/25 dos autos, assim sintetizada na decisão de piso:

Alega que os recibos justificam a dedução pleiteada.

Com vistas a combater os pontos destacados pelo agente do fisco, frisa que: a) vários profissionais de saúde em Cascavel prestam serviços aos sábados e domingos, inclusive aqueles que a atenderam; b) por presunção e por lógica, os serviços prestados por fisioterapeuta são aqueles vinculados a sua atividade profissional; c) não pode ser imputada a ela a responsabilidade pela diferença da tonalidade das cores das canetas utilizadas no preenchimento dos recibos; d) os rendimentos auferidos pelo dentista não se restringem ao informado no lançamento, eis que ele também é funcionário do Exército Brasileiro, e que o valor a ele pago ampara-se na complexidade do procedimento odontológico.

Protesta pela apresentação de laudos médicos para justificar o atendimento realizado pelo dentista.

Insurge-se contra o caráter confiscatório da multa, na eventualidade de não serem admitidos os argumentos outrora aduzidos.

O dossiê fiscal encontra-se anexado às fls. 27 a 66.

A impugnação foi apreciada na 7ª Turma da DRJ/BHE que, por unanimidade, julgou-a improcedente, em decisão assim ementada (fls. 70/75):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2011

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considera-se como não-impugnada a parte do lançamento com a qual o sujeito passivo concorda ou não se manifesta expressamente, ocorrendo a preclusão do direito à sua contestação em momento posterior.

GLOSA DE DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. EFETIVIDADE DOS PAGAMENTOS. AUSÊNCIA DA PROVA.

Mantém-se a glosa de dedução a título de despesas médicas quando o sujeito passivo é intimado a comprovar a efetividade dos desembolsos e deixa de apresentar documentos aptos a fazê-lo.

MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

Constatada a infração tributária, cabe à autoridade administrativa aplicar a multa, nos moldes da legislação de regência.

DILAÇÃO PROBATÓRIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de dilação probatória quando não se ampara em quaisquer das hipóteses previstas no ordenamento jurídico que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

Recurso voluntário

Ciente do acórdão de impugnação em 8/6/2016 (fl. 81), o contribuinte, em 30/6/2016 (fl. 83), apresentou recurso voluntário, às fls. 83/100, no qual alega, em apertado resumo, que:

- suscita a nulidade do processo administrativo, por cerceamento de defesa, em função da negativa de apresentação de laudos médicos *a posteriori*. Aponta que foi intimada a apresentar comprovação quanto ao efetivo pagamento, não tendo sido mencionada a apresentação de laudos médicos e exames.

- o Fisco teria desconsiderado os recibos, mas não solicitou outros elementos de prova, ainda que tenha protestado pelo direito de produzir outras provas além daquelas solicitadas.

- quanto ao mérito, aponta suposto equívoco da decisão de piso ao mencionar os extratos, uma vez que informou que os pagamentos se deram em espécie, não havendo que se falar em exame de extrato.

- após reproduzir dispositivos de regência da matéria, aduz que a apresentação do recibo é regra geral prevista em lei e, caso contenha todos os elementos, deve ser acatado pelo Fisco. Cita julgados do CARF abordando a matéria.

- caberia a decretação de nulidade absoluta de todo o procedimento administrativo, uma vez que a discussão em sede de 1º grau deu-se em torno da afirmação de que ela não teria comprovado o pagamento mediante transação bancária, quando ela já havia informado que os pagamentos se deram em espécie.

- diz que o Fisco não teria apontado indícios de fraudes ou idoneidades, nem excessos por parte da contribuinte, concluindo que os recibos deveriam ser acatados.

- ao final, requer que as intimações sejam feitas exclusivamente em nome da advogada, sob pena de nulidade.

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.

Pedido para intimação do representante legal

Nesse tocante, foi editada a Súmula CARF nº110, de observância obrigatória por este Colegiado:

Súmula CARF nº 110

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Assim, o pedido da recorrente deve ser indeferido.

Preliminar de Nulidade

A recorrente suscita a nulidade da decisão do colegiado de primeira instância, por suposto cerceamento ao seu direito de defesa, ao não ter permitido a juntada posterior de provas e por ter se debruçado sobre a análise de seus extratos bancários quando já esclarecera na ação fiscal que os pagamentos teriam se dado em espécie.

Não vislumbro preterição ao direito de defesa da recorrente na decisão ora guerreada.

Quanto à primeira alegação, constata-se que a decisão de piso fundamentou na forma devida o indeferimento do pleito para juntada posterior de provas, conforme se extrai do trecho a seguir:

Dilação probatória.

O protesto por posterior apresentação de laudos médicos de forma a justificar o atendimento odontológico deve ser indeferido, eis que o cancelamento da glosa, no caso concreto, demanda, cumulativamente, a correção das irregularidades apontadas nos recibos e a prova do efetivo pagamento dos serviços realizados.

A juntada de documentos e provas em momento posterior à impugnação é hipótese vedada pelo Decreto nº 70.235/72, art. 16, §§ 4º e 5º, a menos que ocorra e se configure quaisquer das exceções dispostas no mencionado §4º, o que não foi demonstrado no caso em discussão.

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

[...]

Quanto aos extratos bancários, verifica-se que compõem os autos, tendo sido apresentados pela contribuinte no curso da ação fiscal, e foram citados na autuação. Dessa forma, sua menção na decisão *a quo* não implica qualquer violação ao seu direito de defesa. Da leitura da decisão, constata-se ainda que a decisão não se fundamentou nesse fato, apenas consignando que existiu um esforço por parte do Fisco em identificar os pagamentos alegados pela contribuinte, já que, por ocasião da entrega dos extratos, ela não justificou a apresentação desses documentos. É o que se extrai do trecho abaixo reproduzido:

Com fundamento no que até aqui foi exposto, em especial na regra contida no Decreto-Lei nº 5.844/43, art. 11, 3º, está claro que o legislador deslocou para o contribuinte o ônus da prova no que concerne à comprovação e justificção das deduções.

Havendo questionamento por parte da autoridade fiscalizadora para a apresentação de elementos adicionais, hábeis a demonstrar a realização do seu efetivo pagamento, cabe ao sujeito passivo carrear aos autos elementos de prova complementares para fazer jus ao direito à dedução, não sendo suficientes apenas a apresentação de recibos/declarações emitidos pelos prestadores de serviços.

As informações prestadas a título de despesas médicas na declaração de ajuste anual e os recibos juntados nos autos provam a declaração do fato aqui invocado, mas não o fato em

si, pois a presunção da veracidade, como estatui o art. 219 do Código Civil Brasileiro, opera-se em relação às pessoas envolvidas, mas não alcança terceiros.

Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

A comprovação da efetividade dos pagamentos pode ocorrer, por exemplo, por meio de cópias de cheques microfilmados, transferência eletrônica de fundos ou ordem bancária em favor do prestador de serviços.

Como bem informado na motivação do lançamento, os extratos bancários apresentados por ocasião da resposta ao Termo de Intimação Fiscal não indicaram as transações bancárias responsáveis pelo efetivo pagamento das despesas médicas pleiteadas como dedução e do exame dos mesmos pela autoridade lançadora não foi possível identificar quais cheques ou saques bancários teriam sido utilizados para o pagamento das supostas deduções.

Na impugnação, momento processual onde é permitido o emprego máximo da ampla defesa e do contraditório, a autuada se silenciou sobre a ausência do efetivo pagamento e das considerações aduzidas pelo agente do fisco quanto a este tópico e, por outro lado, também deixou de suprir as irregularidades apontadas nos recibos médicos, limitando-se a tecer argumentos insuficientes à reversão da infração em debate.

Desse modo, com fundamento no raciocínio desenvolvido e considerando a formação da livre convicção da autoridade julgadora (Decreto nº 70.235/72, art. 29), concluo que não há reparo a ser efetuado na glosa de despesas médicas apurada pela autoridade lançadora.

(destaques acrescidos)

Pelo exposto, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade arguida.

Mérito

Em relação às despesas médicas, 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.

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).

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)

No caso, por ocasião do procedimento de fiscalização, a autoridade fiscal intimou a contribuinte para apresentação dos recibos e comprovação do efetivo pagamento de algumas despesas médicas declaradas, conforme consignado na autuação (fls. 22/23).

Considerando que, em sede de impugnação, a contribuinte não juntou comprovação quanto aos pagamentos efetuados, o colegiado de primeira instância manteve a autuação.

Em seu recurso, após suscitar a nulidade do feito fiscal, a recorrente defende que os recibos seriam os documentos hábeis e suficientes a fazer a prova exigida.

Como já defendi acima, 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. 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.

Ao se beneficiar da dedução da despesa em sua Declaração de Ajuste Anual, o contribuinte deve se acautelar na guarda de elementos de provas da efetividade dos pagamentos e dos serviços prestados.

Inexiste qualquer 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.

Acrescente-se que, na ausência de comprovantes bancários, poderia ter juntado prontuários e receituários médicos ou exames realizados, mas a contribuinte nada apresentou nesse sentido.

Cabe neste ponto trazer à baila o artigo 16 do Decreto nº 70,235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

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

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

(destaques acrescidos)

Entendendo a recorrente que laudos emitidos pelos profissionais se revelariam hábeis a fazer a prova exigida, caberia tê-los juntados a sua defesa. No entanto, não o fez, seja na impugnação, seja em seu recurso.

Importa salientar que 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.

Os recibos constituem declaração particular, com eficácia entre as partes. Em relação a terceiros, comprovam a declaração e não o fato declarado. E o ônus da prova do fato declarado compete ao contribuinte, interessado na prova da sua veracidade. É o que 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.

(destaques acrescidos)

O Código Civil também aborda a questão 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.”

(destaques acrescidos)

Assim, na ausência da comprovação exigida, não há reparos a se fazer à decisão de piso.

Conclusão

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez