



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10937.000016/2009-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2002-006.724 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 23 de novembro de 2021
Recorrente LAURA FATIMA TREMEA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007

PRECLUSÃO.

É vedado ao contribuinte inovar na postulação recursal para incluir alegações que não foram suscitadas na Impugnação.

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a Impugnação, precluindo o direito de o interessado fazê-lo em outro momento processual a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, que se refira a fato ou direito superveniente ou que se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, cabendo ao interessado o ônus de comprovar a ocorrência de alguma dessas hipóteses.

DESPESAS MÉDICAS. EFETIVO PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 180.

É lícita a exigência de outros elementos de prova além dos recibos das despesas médicas quando a autoridade fiscal não ficar convencida da efetividade da prestação dos serviços ou da materialidade dos respectivos pagamentos.

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das matérias preclusas, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento. Vencido o conselheiro Thiago Duca Amoni, que conheceu integralmente do Recurso e deu-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Monica Renata Mello Ferreira Stoll - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Diogo Cristian Denny, Thiago Duca Amoni, Monica Renata Mello Ferreira Stoll (Presidente).

Relatório

Reproduzo o bem lançado relatório do acórdão recorrido:

Trata-se de Notificação de Lançamento lavrada contra o contribuinte acima mencionado, para exigência dos seguintes valores, relativos ao IRPF do Exercício 2007, Ano-Calendário 2006:

IRPF-suplementar (sujeito à multa de ofício)	R\$2.565,79
Multa de Ofício	R\$1.924,34
Juros de Mora (calculados até 30/04/2009)	R\$590,38
Total do Crédito Tributário Apurado	R\$5.080,51

Segundo consta na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” e, o lançamento é decorrente das seguintes irregularidades:

1 - Dedução Indevida com Despesa de Instrução no valor de R\$324,00. Apresentou recibos referente a curso de inglês e como não há previsão na legislação para tal dedução o valor foi glosado.

2 - Dedução Indevida de Despesas Médicas no valor de R\$15.700,00, glosada por falta de comprovação.

2.1 – Pagamento de despesa a JOSELI FAQUINELLO no valor de R\$570,00, emitido em um domingo. Além desse fato, não foi apresentada a comprovação do desembolso do pagamento;

2.2 – Pagamento de despesa para LEONARDO SOMBRA ARANHA no valor de R\$150,00, emitido em um sábado. Além desse fato, não foi apresentada a comprovação do desembolso do pagamento;

2.3 – Pagamento para a FUNDAÇÃO HOSPITALAR DA FRONTEIRA no valor de R\$3.480,00, foi apresentado um recibo, sendo que o documento que pode ser aceito é a Nota Fiscal. Também não foi comprovado o desembolso do pagamento;

2.4 – Pagamento de despesa a RAUL DE CARLI no valor de R\$11.500,00. A Fiscalização relata que a assinatura do recibo de 10/10/2006 é totalmente diferente das assinaturas nos outros recibos. A contribuinte apresentou uma ficha de atendimento no qual constam os serviços odontológicos. Em vista destas inconsistências e da falta de comprovação dos desembolsos dos pagamentos foi glosado o valor.

O Contribuinte apresentou defesa tempestiva na qual alega que é professora e trabalho durante todo o dia e a noite, restando tempo somente no sábado e domingo, o que ocorreu com as consultas realizadas com os profissionais Josieli Faquinello e Leonardo Sombra Aranha.

Alega que em relação Fundação Hospitalar da Fronteira reconhece que por tratar-se de Pessoa Jurídica e não possuindo a respectiva Nota Fiscal não tem como deduzir, embora tenha realizado os serviços de exames e atendimento Hospitalares.

Afirma que é um absurdo não aceitar os implantes e atendimentos com um especialista de primeira qualidade que é o caso do Dr. Raul de Carli no valor de R\$11.500,00 o qual de fato ocorreu.

Solicita que seja reconhecida a importância R\$570,00 pago a Josieli Faquinell e R\$150,00 a Leonardo Sombra Aranha.

Argumenta que apresentou a ficha de atendimento da ORAL CLÍNICA no valor de R\$11.700,00, bem como declaração assinada e reconhecida firma de Cristina Hryszko de Carli que é esposa de Raul de Carli que até hoje responde pelo financeiro quando da impossibilidade do profissional estar em atendimento. Anexa documentos para provar que quem assinou os recibos realmente é quem está declarando que recebeu os respectivos valores, sendo que os pagamentos eram realizados em cheques e parte em dinheiro.

Ressalta que o art. 112 do CTN dispõe que em caso de dúvida, interpreta-se a norma de maneira mais favorável ao contribuinte infrator, como no caso foram apresentados documentos e na dúvida de que maneira foram pagas as despesas em cheques e em dinheiro, e não tendo como voltar no tempo para se fazer tal constatação, deve-se entender que o contribuinte está correto. Cita doutrinadores neste sentido.

Por fim, requer a insubsistência e improcedência da ação fiscal, cancelando-se parcialmente o débito fiscal reclamado.

A decisão de primeira instância foi proferida com a seguinte ementa:

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

Exercício: 2007

DESPESAS MÉDICAS. EFETIVO DESEMBOLSO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, podendo ser exigida a demonstração do efetivo desembolso.

PRINCÍPIO DA INTERPRETAÇÃO BENIGNA. APLICABILIDADE SOMENTE EM CASO DE DÚVIDA.

Não é aplicável o princípio da interpretação benigna, quando não restar dúvida em relação ao fato caracterizador da infração tributária.

Cientificado da decisão de primeira instância, inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, apresentando novos documentos e alegando, em apertada síntese, os argumentos deduzidos na impugnação.

Voto

Conselheiro Diogo Cristian Denny – Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade, porém, deve ser conhecido parcialmente, conforme abaixo exposto.

Preclusão

Em sede de recurso voluntário, o contribuinte junta novos documentos e solicita análise, para fins de afastar a infração.

De acordo com o art. 16 do Decreto 70.235/72, a Impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, não sendo permitido, por conseguinte, que o sujeito passivo inove em seu Recurso Voluntário para incluir razões diversas daquelas anteriormente ventiladas.

Além disso, a prova documental deve ser apresentada juntamente com a Impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de

força maior, que se refira a fato ou direito superveniente ou que se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, cabendo a ele demonstrar a presença de uma dessas condições, o que não se vislumbra no presente caso.

Despesas médicas

Os argumentos apresentados pelo contribuinte já foram enfrentados no acórdão recorrido, motivo pelo qual adoto as razões de decidir daquele julgado, conforme previsto no art. 57, §3º, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, cabendo destacar os seguintes excertos do voto condutor:

O contribuinte não se pronunciou sobre a glosa das despesas com instrução no valor de R\$234,00 bem como concorda com a glosa do valor de R\$3.480,00, sobre a dedução indevida de despesas médicas da Fundação Hospitalar da Fronteira, pelo que é de se considerar estas matérias como não impugnadas e, portanto, não litigiosas, conforme o disposto nos art. 17 e §1º do art. 21 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Quanto aos lançamentos em litígio, é de se esclarecer que obviamente elementos como a prestação de serviços em finais de semana, falta de apresentação de Nota Fiscal, etc..., por si sós, não justificariam a glosa. Entretanto, tais constatações aliadas aos valores vultosos despendidos com os pagamentos, definitivamente justificam o pedido de maior comprovação, em especial a prova do efetivo desembolso.

É de se salientar que para se acatar como comprovada as despesas médicas deveria o contribuinte comprovar, além da prestação dos serviços, o efetivo desembolso financeiro dos valores pagos aos prestadores de serviço, não servindo de prova somente os recibos, declarações e documentos equivalentes dos prestadores de serviço, conforme será demonstrado no presente voto.

Com relação às glosas de despesas médicas, dispõe a legislação pertinente, RIR, que dá sustentação à autuação:

“Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

§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.

§2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa.

§ 3º (...)

“Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos 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 dentárias.

§ 1º O disposto neste artigo:

I – (...)

II – (...)

III – limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas – CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa jurídica – CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento. (...)

Além disso, é importante lembrar que as despesas dedutíveis restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, é a inteligência do inciso II do §2º do art.8 da Lei 9.250/95, cito:

“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 hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

(...)

2º O disposto na alínea a do inciso II:

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

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

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;”

É certo que é regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções (art.73 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, aprovado pelo Decreto 3.000 de 1.999).

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para os contribuintes, transfere para esses a obrigação de comprovação e justificação das deduções; não o fazendo, sofrem as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que evidenciem a ocorrência da despesa dedutível.

Nesse contexto, verificando que o total das deduções é elevado, cabe ao fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo.

A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, não bastando a disponibilidade de simples recibos ou de declarações dos profissionais que teriam supostamente prestado os serviços. As deduções submetem-se a duas condições objetivas: **efetividade da prestação do serviço e onerosidade**. A ausência de um desses requisitos impede a fruição do benefício fiscal.

Portanto, revela-se equivocado o entendimento de que os recibos seriam suficientes e hábeis para comprovação dos pagamentos e lisura das deduções pleiteadas. Esta não é a correta interpretação do inciso III do § 2º do art. 8º da Lei 9.250, de 1995. A indicação de que o recibo deve conter o nome, endereço e número do CPF ou CNPJ de quem prestou o serviço refere-se apenas aos dados que devem constar na declaração de ajuste. Dados estes baseados na documentação. Entretanto, a tônica do dispositivo é a **especificação e comprovação dos pagamentos**. Tanto que admite o cheque nominativo como documento comprobatório, por ser prova cabal de transferência de numerários entre pessoas. Documentos, de natureza particular, por si sós, podem não ser suficientes para a comprovação do efetivo pagamento, mormente quando não constitui prova de transferência de numerário relativo à efetiva prestação de serviço que permita a dedução a título de despesa médica.

Nesse sentido, cabe esclarecer que os recibos e as declarações, porquanto manifestações unilaterais, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos. Quando muito, podem instrumentalizar uma discussão de direito entre as partes, circunscrita a essa relação privada, não tendo eficácia plena perante terceiros, mormente a Fazenda Pública e, ainda mais, quando se pretende, como no caso, modificar a base de cálculo de tributo.

Em contrapartida, a exigência de comprovação de efetivo pagamento tem justamente por finalidade a confirmação dos fatos por meio de outros elementos de prova, vale dizer, que sejam independentes de uma simples afirmação de suposta verdade. E a exigência proposta pela fiscalização tem sua razão de existir nos valores elevados que o contribuinte pretendeu deduzir.

De outra parte, como o litígio instaurado envolve a comprovação das despesas médicas, ou seja, a análise da prova suscitada, exsurge a prerrogativa da instância julgadora de formar livremente a sua convicção. É o teor do art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972:

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

Os pagamentos poderiam ser comprovados através de cheques nominais ou transferências bancárias para aos prestadores os serviços. No caso de pagamento em espécie, torna-se imprescindível a apresentação de extratos bancários com saques compatíveis em datas e valores com os recibos ou, alternativamente, cabe ao contribuinte demonstrar a posse de dinheiro em espécie com origem comprovada ou o recebimento de rendimentos em espécie devidamente declarados.

Neste ponto, entendo corretas as glosas realizadas pela fiscalização conforme contido na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, em especial pela falta de comprovação do pagamento/desembolso financeiro no ano-calendário de 2006, que foi devidamente solicitada por Temo de intimação. A alegação de que o Contribuinte realizava os pagamentos parte em cheques, parte em dinheiro é insuficiente para comprovar que os pagamentos ocorreram da forma como justificado pelo Impugnante.

Quanto à infração cometida, não permaneceu dúvida no presente processo, já que restou evidente que a fiscalizada não comprovou o desembolso dos pagamentos, o que, por consequência de determinação legal, foi-lhe atribuída a infração de dedução indevida de despesas médicas. Portanto, inexistente qualquer dúvida quanto à infração cometida, bem como quanto ao modo da apreciação das provas apresentadas, uma vez que diante das inconsistências relacionadas pela Fiscalização e do pedido de comprovação do desembolso, entendo que não se aplica o artigo 112 do CTN, que trata da interpretação benigna.

Ressalte-se, nesse sentido, a recente Súmula CARF nº 180, de observação obrigatória por seus conselheiros:

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por **conhecer parcialmente** do Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria preclusa, e, na parte conhecida, **negar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny

Fl. 7 do Acórdão n.º 2002-006.724 - 2ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10937.000016/2009-51