



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13681.000037/2010-48
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2002-006.734 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 23 de novembro de 2021
Recorrente ANA CAROLINA FERNANDES DIAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2009

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:

Em nome do contribuinte acima identificado foi lavrada em 01/02/2010, a Notificação de Lançamento de fls. 07/12, relativa ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física-IRPF, exercício 2009, ano-calendário 2008, que resultou em crédito total apurado de **R\$ 5.559,30**, assim discriminado:

IRPF Suplementar (sujeito à multa de ofício)	3.058,26
Multa de Ofício - 75% (passível de redução)	2.293,69
Juros de Mora - calculados até 29/01/2010	207,35
Total do crédito tributário apurado	5.559,30

Motivou o lançamento de ofício a dedução indevida de despesas médicas, no valor total de R\$ 14.500,00, relativas aos profissionais abaixo discriminados, por falta de comprovação da efetiva prestação dos serviços e do efetivo pagamento:

Nome	Especialidade	Valor
Alline Paula Bezerra Feliciano	Fisioterapeuta	5.000,00
Fabiana Freitas Farias	Fonoaudióloga	3.000,00
Nadine Soares Custódio	Psicóloga	6.500,00

Cientificado do lançamento em 12/02/2010 (fls. 65), o contribuinte apresentou em 10/03/2010, a impugnação de fls. 02/05, instruída com os documentos de fls. 13/56, na qual, em síntese e entre outros aspectos, alega que:

- apresentou os recibos e declarações feitas pelos profissionais comprovando o tratamento, bem como os valores recebidos;
- por problemas decorrentes de sua profissão e por dificuldade de ordem pessoal fez uso de todo o tratamento declarado;
- com a fisioterapeuta Alline Paula Bezerra Feliciano tratou do quadro de cervicálgia e lombálgia associado a déficit postural;
- com a fonoaudióloga Fabiana Freitas Farias foi feito um tratamento clínico para melhoria e reeducação da fala uma vez que realiza palestras em seu trabalho;
- com a psicóloga Nadine Soares Custódio a fez tratamento psicológico domiciliar;
- não agiu de má fé quando declarou suas despesas médicas.

Requer seja desconsiderada a Notificação de Lançamento e protesta provar o alegado por todos os meios legais e moralmente legítimos, notadamente pelos documentos juntados e demais meios que se fizerem necessários.

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

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

Exercício: 2009

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

Mantém-se o lançamento relativo às despesas médicas para cujos recibos não ficou evidenciada a efetividade dos pagamentos e a efetividade da realização dos serviços, sobretudo quando tais aspectos foram objeto de intimação por parte da autoridade lançadora.

PROVAS. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A apresentação de provas deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

Cientificado da decisão de primeira instância, inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, apresentando novos documentos (extratos bancários) 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. Registre-se que não comprovou o motivo de não tê-los apresentados por ocasião da impugnação, ou mesmo posteriormente, até a prolação do acórdão recorrido.

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:

Sobre a glosa das despesas médicas, necessário se faz transcrever a legislação que trata do assunto, na espécie, o art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) vigente, cuja matriz legal é o art. 8º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que dispõe:

*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 e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").*

§ 1º O disposto neste artigo (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

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

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

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

Conforme se depreende do dispositivo legal transcrito, cabe ao beneficiário das deduções apresentar documentos de que realmente efetuou o pagamento no valor pleiteado como despesa, bem assim provar a época em que o gasto ocorreu, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

Em princípio, admite-se como prova de pagamento os recibos fornecidos por profissionais competentes, legalmente habilitados, desde que neles constem os requisitos estabelecidos pelo no art. 80, § 1º, incisos II e III, do RIR/1999, anteriormente transcrito.

Contudo, o mesmo Regulamento, em seu art. 73, § 1º, estabelece:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

§ 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 4º). (g.n.)

Assim, existindo dúvida quanto à efetividade dos gastos declarados, especialmente quando há irregularidades nos documentos comprobatórios oferecidos ou se suspeita serem exagerados, a legislação tributária permite que a autoridade tributária não acate simples recibos como provas suficientes para evidenciar as efetivas realizações de tais gastos, podendo, a seu juízo, **visando formar sua convicção**, solicitar elementos adicionais que demonstrem de modo absoluto a veracidade do pleito declarado.

Exige-se nesses casos, então, a comprovação da prestação dos serviços e, principalmente, da efetiva realização dos pagamentos correspondentes, pois é o que realmente importa. Para a comprovação da efetividade dos pagamentos sugere-se: *cópias de cheques fornecidas pela instituição bancária, comprovantes de depósitos na conta do prestador dos serviços, comprovantes de transferências eletrônicas de fundos, transferências interbancárias, comprovantes de transmissão de ordens de pagamentos, e, no caso de pagamentos efetuados em dinheiro, extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e valores coincidentes ou aproximados aos pagamentos em questão*, podendo também o interessado apresentar outros que julgar conveniente, desde que surtam os devidos efeitos legais.

À luz do exposto anteriormente, com destaque especial para o citado art. 73, tem-se que a autoridade administrativa, nos termos que lhe reserva e determina o art. 142 do CTN, age de forma vinculada, revestida da legalidade que norteia a sua atividade.

Por certo, a legislação, em regra, estabelece a apresentação de recibos/nota fiscal, como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1º, III, do RIR/1999, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame, numa visão sistêmica da legislação tributária.

Portanto, sempre que houver motivação, seja por representar despesas exageradas, seja por não conterem, os documentos apresentados, os requisitos previstos na lei fiscal, a exigência de outros elementos comprobatórios, além dos recibos, **é perfeitamente**

legal, especialmente com o fito de deixar evidenciada a efetividade das transferências dos recursos entre paciente e profissional da área de saúde.

É certo que a pretensão do Fisco, nesses casos, é de exigir, na forma da lei, a comprovação da efetividade de fatos narrados nos recibos oferecidos para comprovação das deduções a títulos de despesas médicas.

A autoridade fiscal, a seu juízo, considerou que os recibos, por si sós, não eram suficientes para evidenciar as deduções pleiteadas e o interessado não ofereceu as provas exigidas.

Destarte, não pode restar dúvida da legalidade da exigência fiscal quanto à comprovação da efetividade dos pagamentos de despesas médicas por outros elementos de prova, além de recibos, estejam eles revestidos ou não das formalidades legais; isso, é claro, se houver o entendimento, como na situação em pauta, de haver dúvidas quanto às despesas pleiteadas.

Neste sentido, a autoridade lançadora requereu ao contribuinte a comprovação da efetiva prestação do serviço e do efetivo pagamento. E o contribuinte, em resposta, apresentou somente recibos e declarações emitidos pelo profissionais. Nesta fase impugnatória traz os mesmos documentos e cópias das declarações de ajuste anual e documentos dos prestadores de serviço.

No que se refere às declarações fornecidas pelos profissionais, registre-se que tais documentos, desacompanhados de resultados de exames, radiografias, dentre outros, não são suficientes para comprovar a prestação do serviço.

Aliás, sobre declarações, é oportuno esclarecer que, na verdade, trata-se de documentos particulares, e, como tais, mesmo que tragam as informações elencadas na lei tributária, no contorno jurídico, dão notícias apenas dos fatos e da forma como esses possivelmente teriam ocorrido, devendo o interessado, quando exigido, demonstrar por meio de outros documentos a veracidade de suas ocorrências - artigo 368 do CPC, *in verbis*:

Art. 368. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato. (g.n.)

E mais, além do disposto no art. 368 do CPC, supra transcrito, cabe mencionar, ainda, sobre declarações prestadas em documentos particulares, as seguintes citações: *as declarações presumem-se verdadeiras apenas em relação ao signatário* (Código Civil, art. 219); *quando enunciam o recebimento de um crédito fazem prova apenas contra quem os escreveu* (CPC, art. 376); e *vale somente entre as partes nele consignadas, não em relação a terceiros, estranhos ao ato* (Código Civil, art. 221), no caso a Receita Federal.

Também não comprova a prestação do serviço e o respectivo pagamento a declaração de ajuste anual dos profissionais, visto que dela não consta a identificação das pessoas físicas que efetuaram os valores informados.

Repise-se a prova definitiva e incontestável das despesas médicas, de acordo com a motivação do lançamento, deve ser feita com a apresentação de documentos que comprovem a efetividade do pagamento e da prestação de serviço, cabendo salientar que, ao se fazer pagamentos de despesas onde se pleiteará, *a posteriori*, a dedução para fins de cálculo do imposto de renda a pagar ou a restituir, o contribuinte tem que se cercar de precauções para a eventualidade de comprovação.

Sobre a matéria, destaque-se a jurisprudência do Conselho de Contribuintes nos acórdãos cujas ementas abaixo se transcrevem:

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - A validade da dedução de despesas médicas, quando impugnadas pelo Fisco, depende da comprovação do efetivo pagamento e/ou da prestação dos serviços. (Ac.104-22781, 4ª Câmara, 1º C.C., Data da Sessão 18/10/2007). No mesmo sentido: Ac. 104-22755, Data da Sessão 18/10/2007; Ac. 104-23092, Data da Sessão 06/03/2008, Ac. 104-23.035, Data da Sessão 05/03/08.

DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS - Recibos ou notas fiscais, mesmo que emitidos nos termos exigidos pela legislação, não comprovam, por si só, sem outros elementos de prova complementares, pagamentos realizados por serviços médicos ou odontológicos, quando há dúvidas sobre a efetividade da sua prestação. Nessa hipótese, justifica-se a exigência, por parte do Fisco, de elementos adicionais para a comprovação da efetividade da prestação dos serviços e/ou do pagamento. (Ac. 1º CC 104-23311/2008)

IRPF - GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS - À luz do artigo 29 do Decreto 70.235 de 1972, na apreciação de provas a autoridade julgadora tem a prerrogativa de formar livremente sua convicção. Correta a glosa de valores deduzidos a título de despesas odontológicas, com cirurgião plástico e com psicóloga, cuja efetividade dos serviços e o pagamento não foram comprovados. (Ac. 102-48510/2007)

Concluindo, não tendo o interessado, nas oportunidades que lhe foram dadas, ou seja, tanto na fase investigatória do lançamento como na fase impugnatória, apresentado os documentos exigidos para efetiva comprovação dos pagamentos por ele efetuados referentes às despesas questionadas ou a efetiva prestação do serviço, nada há a reparar no feito fiscal nesse aspecto. Deve, assim, ser mantida a glosa de despesas médicas no valor total de **R\$ 14.500,00**.

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