



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

Processo n° 16004.000407/2007-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2002-000.130 – Turma Extraordinária / 2ª Turma
Sessão de 23 de maio de 2018
Matéria IRPF. DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.
Recorrente EDMAR STOPPA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

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.

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Torna-se definitiva a matéria não impugnada, portanto, não deve ser conhecida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 16004.000407/2007-11
Acórdão n.º **2002-000.130**

S2-C0T2
Fl. 177

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do recurso, apenas quanto à multa qualificada aplicada por se tratar de matéria preclusa. Vencido o conselheiro Virgílio Cansino Gil, que conheceu integralmente do recurso. No mérito, acordam, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Thiago Duca Amoni e Virgílio Cansino Gil, que lhe deram provimento.

(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 ao exercício de 2002, 2003, 2004 e 2005, ano-calendário 2001, 2002, 2003 e 2004, tendo em vista a apuração de dedução indevida de despesas médicas.

A instância recorrida resumiu os termos do lançamento e da impugnação:

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima qualificado, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 30/31, acompanhado dos demonstrativos de fls. 02 e 32/36, do Termo de Constatação Fiscal de fls. 26/29 e do Termo de Encerramento de fls. 37, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física. anos-calendário 2001, 2002, 2003 e 2004, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 18.980,26 (dezoito mil, novecentos e oitenta reais e vinte e seis centavos), sendo R\$ 6.188,88, referentes ao imposto, R\$ 9.283,31, à multa proporcional, e R\$ 3.508,07, aos juros de mora (calculados até 29/06/2007).

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 31), o procedimento teve origem na apuração da seguinte infração:

Dedução da Base de Cálculo Pleiteada Indevidamente (Ajuste Anual) - Dedução Indevida de Despesas Médicas

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto (R\$)	Multa (%)
31/12/2001	5.175,00	150
31/12/2002	5.230,00	150
31/12/2003	6.100,00	150
31/12/2004	6.000,00	150

Enquadramento legal: art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº5.844/43; arts. 8º, inciso II, alínea -a" e §§ 2º e 3º, 35 da Lei nº 9.250/95; arts. 73 e 80 do RIR/99.

O procedimento fiscal que resultou na constituição do crédito tributário acima referido encontra-se relatado no Termo de Constatação Fiscal (fls. 26/29).

Cientificado da autuação em 10/08/2007 (fls. 40), o representante legal do contribuinte protocolizou, em 10/09/2007,

a impugnação de fls. 42/47, mediante a qual alega, em resumo, o que segue:

1. O Auto de Infração se baseou tão somente na declaração feita pela Dra. Maira Regina de Souza, não oferecendo oportunidade para o contribuinte apresentar esclarecimentos, bem como documentos probatórios e idôneos que comprovam efetivamente os serviços de fisioterapia prestados nos exercícios fiscalizados;

2. A Dra. Maira Regina de Souza, informou que, quando do procedimento fiscal de diligência nº 08.1.07.00-2006-01249-6, esqueceu-se de que tinha guardado em separado outro envelope com os recibos em nome do Sr. Edmar Stoppa. Entretanto, quando procurada pelo contribuinte autuado, imediatamente se lembrou dos serviços prestados, bem como onde tinha guardado os canhotos dos recibos que foram apresentados, deixando claro que todos os valores forma efetivamente pagos e recebidos por ela;

3. Apresenta declaração prestada pela profissional acima referida, que retifica a declaração do Termo de Encerramento de Diligência, juntamente com a retificação das declarações IRPF, dos anos-calendário de 2001 a 2004, confirmando a prestação de serviços de fisioterapia ao autuado e assumindo perante a Secretaria da Receita Federal que é de sua inteira responsabilidade o pagamento do IRPF complementar;

4. Quanto ao sistema de comprovação das despesas dedutíveis do imposto de rendas, afirma que, de acordo com o legislador, as despesas médicas devem ser comprovadas mediante documentos contendo nome, endereço, número de inscrição no CPF ou no CNPJ do beneficiário dos pagamentos, podendo ser substituídos por cheque nominativo ao beneficiário, de sua própria emissão, do cônjuge ou do dependente, não exigindo que os pagamentos devem ser via de operação bancária. Reproduz jurisprudência do Conselho de Contribuintes nesse sentido;

5. O impugnante apresentou e apresenta novamente todos os recibos contendo os dados exigidos por lei, o que demonstra a sua plena legalidade. Não resta dúvida de que os serviços foram prestados, o impugnante exigiu os recibos e houve o pagamento por eles;

6. No processo administrativo fiscal, como em qualquer processo, o ônus da prova recai àquele que alega. Embora a prestadora de serviços tenha sido plenamente identificada e localizada em seu endereço, o Fisco não diligenciou suficientemente em sua busca, resumindo-se a confiar em uma simples declaração, transferindo arbitrariamente a responsabilidade para o impugnante;

7. Requer, então, que seja julgado inteiramente improcedente o presente lançamento tributário, liberando-se o contribuinte de qualquer recolhimento ao Erário, por ter demonstrado a ocorrência dos serviços prestados, que atestam a boa-fé do impugnante, como medida de legalidade.

Em face da existência de duas declarações contraditórias emitidas pela profissional Maira Regina de Souza (fls. 17/22 e 49), o processo foi baixado em diligência e encaminhado ao órgão preparador, consoante o despacho de fls. 93/94.

Mediante o Termo de Intimação Fiscal de fls. 96/98, o contribuinte foi intimado a, entre outras exigências, comprovar o efetivo pagamento e prestação das despesas médicas declaradas como pagas à profissional Maria Regina de Souza, nos anos-calandário de 2001 a 2004.

Em resposta, o impugnante informa, às fls. 104/106, que foram prestados serviços de RPG — Reeducação Postural Global, devido a fortes dores musculares, não especificando o(s) beneficiário(s) de tais serviços. Afirma ainda que efetuou os pagamentos em moeda corrente por exigência da profissional e, por essa razão, não possui outros documentos comprobatórios. Alega também que a fisioterapeuta em questão encontra-se estabelecida na Av. Terra Verde, nº 937, no município de Fernandópolis/SP, e que, embora possuísse plano de saúde-PES, somente a partir de 01/08/2007, os serviços de RPG passaram a ser contemplados pelo mesmo, conforme declaração prestada às fls. 108.

Em vista das informações apresentadas, o interessado novamente intimado (fls. 112/114), dessa feita, a comprovar a efetividade dos pagamentos dos serviços declarados, juntando cópia dos extratos bancários que registrem as operações e evidenciem que os pagamentos foram efetivamente realizados e a especificar o tipo de serviço médico prestado e o motivo pelo qual foi necessária a sua realização em relação ao diligenciado e seus dependentes.

Em atendimento, o contribuinte alega, por meio do arrazoado de fls. 117/119, o seguinte:

- 1. Não é possível enviar cópias dos extratos bancários, haja vista que os pagamentos foram fruto de economia realizada no período;*
- 2. Para que tenham validade e aceitação, não é necessário que os pagamentos de obrigações assumidas sejam efetuados via instituições bancárias. De acordo com o nosso Código Civil, exige-se apenas que o documento contenha o valor e a espécie da dívida quitada, o nome do devedor ou quem por este pagou, o tempo e o lugar do pagamento, com a assinatura do credor, ou do seu representante, acrescentando-se, para dedução no imposto de renda, o nome, endereço e o número de inscrição no CPF ou CNPJ, motivo pelo qual nunca se preocupou em tomar cuidados além daqueles legais exigidos;*
- 3. Tanto o contribuinte quanto os seus dependentes necessitaram de serviços de fisioterapia e todos os encaminhamentos médicos solicitando a realização desses serviços encontram-se junto ao prontuário da fisioterapeuta;*

4. Quanto às datas de prestação dos serviços de fisioterapia e o nome de seus dependentes, estas informações constam dos recibos já anexados.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) negou provimento à Impugnação (fls. 141/149), em decisão cuja ementa é a seguinte:

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

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

GLOSA DE DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS.

Na falta de comprovação, por documentos hábeis, da efetiva prestação dos serviços médicos e do correspondente pagamento, é de se manter o lançamento nos exatos termos em que efetuado.

Cientificado dessa decisão em 10/4/2008 (fl.152), o contribuinte formalizou, em 5/5/2008 (fl.153), seu Recurso Voluntário (fls. 153/170), no qual apresenta as seguintes alegações:

- teria apresentado declaração emitida pela profissional, reconhecendo os valores informados por ele. Acrescenta que a profissional teria retificado suas declarações de ajuste.

- a fiscalização não poderia desconstituir as provas existentes junto aos autos, quais sejam, os recibos emitidos pela profissional, por mera presunção de suspeição.

- em direito são admitidos todos os meios legais para fazer prova e, no seu caso, as declarações emitidas pela profissional fariam a prova exigida.

- a legislação de regência disporia que a comprovação se daria por meio dos recibos, inexistindo disposição acerca dos pagamentos se darem via operação bancária.

- a qualificação da multa não estaria descrita minuciosamente, e, ainda que estivesse, não estariam presentes motivos relevantes e previstos na capitulação legal para tal exasperação.

- a qualificação da penalidade seria um absurdo à vista da confirmação pela profissional dos serviços prestados e da retificação das suas declarações de ajuste.

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.5).

É o relatório.

Voto

Conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez -
Relatora

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, entretanto deve ser conhecido parcialmente, haja vista a existência de matéria que não foi objeto da impugnação ou da decisão *a quo* que não merece conhecimento.

Em seu recurso, o recorrente questiona a qualificação da multa de ofício. Entretanto, do exame dos autos, verifica-se que o sujeito passivo não questionou a exasperação da multa de ofício em nenhuma das suas manifestações antes do julgamento de primeira instância (fls. 45/50, 122/124 e 135/137), limitando-se a defender a força probatória dos recibos e declarações juntados, e, via de consequência, não foi objeto da decisão de primeira instância. Assim, tal matéria encontra-se preclusa e não deve ser conhecida.

Nesse sentido, dispõem os artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

...

*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)*

...

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

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 hospitalares, 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 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).

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)

Assim, entendo que, ao contrário do que defende o recorrente, os recibos médicos não são uma prova absoluta para fins da dedução, mormente como no presente caso em que a profissional, num primeiro momento, não reconheceu os pagamentos informados pelo contribuinte e este, em sede de impugnação, apresenta uma nova declaração dela em sentido contrário, reconhecendo os pagamentos.

Entendo que não há reparos a se fazer a decisão de piso, que bem fundamentou a exigência, nos seguintes termos:

No caso vertente, a profissional MAIRA REGINA DE SOUZA, CPF nº 189.201.638-98, intimada pela Fiscalização durante a fase procedimental, declarou não ter recebido os valores declarados pagos a ela pelo contribuinte nos anos-calendário de 2001 a 2004 (fls. 17/22).

Em face do exposto, foram glosadas as despesas tidas como havidas com a referida profissional e aplicada sobre a exigência decorrente das glosas a multa qualificada prevista na Lei nº 9.430, de 1996. art. 44. inciso II.

Na fase impugnatória, visando afastar a infração que lhe foi imputada, o contribuinte trouxe aos autos nova declaração firmada pela profissional, retificando a declaração anteriormente apresentada e reconhecendo a prestação de serviços de fisioterapia ao contribuinte.

Importante frisar que à autoridade fiscal compete investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência ou não do fato tributário, observando os princípios do devido processo legal, da verdade material, do contraditório e da ampla defesa. Ao sujeito passivo, por sua vez, cabe apresentar prova em contrário, por meio dos elementos que demonstrem a efetividade do direito

alegado e sejam hábeis para afastar a imputação da irregularidade apontada. Ao julgador administrativo-tributário, somente cabe complementar e ir em busca de provas para formar o seu livre convencimento, não lhe competindo suprir elementos que deveriam ser trazidos aos autos pelas partes do processo.

Sendo assim, tendo em vista as declarações contraditórias, o presente processo foi baixado em diligência consoante despacho exarado por esta DRJ SPO II (fls. 93/94), para intimar o interessado a comprovar o pagamento.

Em atendimento, o contribuinte limitou-se a afirmar que os recibos de pagamento apresentados são suficientes para comprovação dos serviços prestados pela profissional Maira Regina de Souza e que o pagamento das despesas se deu em moeda corrente, por exigência da profissional, não possuindo em razão disso outros comprovantes.

Argumenta ainda que a lei não exige que a realização dos pagamentos ocorra via instituições bancárias.

Observe-se que a lei pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre, como visto anteriormente, no caso das deduções. O art. 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 probatório. Tal dispositivo está em sintonia com o princípio de que o ônus da prova cabe a quem a alega.

O art. 333 do Código de Processo Civil prevê que o ônus da prova incumbe: I — ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; II — ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Nesse sentido, Antônio da Silva Cabral in Processo Administrativo Fiscal, sustenta, à pág. 302, que "a) a autoridade lançadora deve provar ter o sujeito passivo omitido rendimentos; b) cabe ao sujeito passivo provar abatimentos, deduções e isenções".

Saliente-se que a existência de declaração subscrita pela profissional negando o recebimento dos valores pleiteados pelo impugnante, a título de despesas médicas, nos anos-calendário de 2001 a 2004 é, por si só, motivo para a autoridade fiscal ser mais cautelosa e cercar-se de outros elementos de prova da efetividade da prestação do serviço e do respectivo pagamento.

A Declaração de fls. 49, firmada pela fisioterapeuta e juntada aos autos na fase de impugnação não ilide a suspeição dos recibos por ela emitidos, pois anteriormente ela havia declarado que não havia recebido os valores declarados pelo interessado. Fica-se, pois, sem saber qual dos documentos é o verdadeiro.

Como se isso não bastasse, verifica-se ainda que muitos dos recibos de pagamento apresentados foram emitidos em domingos

e feriados, existindo inclusive um deles datado de 30 de fevereiro de 2003 (fls. 66).

Diante de tais circunstâncias, a mera apresentação de recibos de pagamento não se constitui em prova suficiente da realização da despesa médica. Caberia, pois, ao contribuinte demonstrar de formal cabal que houve o tratamento e o correspondente pagamento, apresentando qualquer outra prova subsidiária de modo a confirmar os serviços prestados e o pagamento da alegada despesa.

Portanto, mostra-se 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.

Cabe ressaltar que a indicação do cheque nominativo, apesar de conter menos informações que o recibo, é aceito como meio de prova, evidenciando a força probante da efetiva comprovação do pagamento.

Por fim, 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. 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.

Na ausência dessa comprovação, a glosa deve ser mantida.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, para, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez