



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.001393/2009-33
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-003.799 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 27 de outubro de 2021
Recorrente CARLOS EDUARDO DE OLIVEIRA ALVES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005

ALEGAÇÃO PRELIMINAR. OFENSA AO DEVIDO PROCESSO LEGAL. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO DO JULGADOR.

As decisões administrativas devem ser emitidas sempre em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa, de modo que apenas na falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte é que devem ser consideradas nulas nos termos do que determina o artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

O julgador apreciará livremente a validade das alegações do sujeito passivo a partir do exame da consistência do conjunto dos elementos probatórios trazido aos autos, de acordo com o princípio do livre convencimento motivado previsto no artigo 29 do Decreto nº 70.235.72.

DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. EXIGÊNCIA DO EFETIVO PAGAMENTO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 180.

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 unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade por cerceamento ao direito de defesa e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Savio Salomao de Almeida Nobrega - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Wilderson Botto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente).

Relatório

A notificação de lançamento de fls. 11/12 e 14 exige do sujeito passivo, já qualificado nos autos, o recolhimento do crédito tributário equivalente a R\$ 8.030,59. A exação originou-se da revisão da Declaração de Ajuste Anual (DAA) – retificadora, alusiva ao exercício de 2005 (fls. 29/30), sendo apuradas, em síntese, as seguintes infrações: (i) dedução indevida com despesas médicas no valor de R\$ 14.500,00, em face da ausência de comprovação do efetivo pagamento dos valores declarados perante Mayra Batista de Souza (R\$ 7.000,00) e Alessandra Carvalho (R\$ 7.500,00); e (ii) omissão de rendimentos recebidos de Multiprof – Cooperativa Multiprofissional de Serviço (R\$ 4.650,00, com o IRRF de R\$ 252,60) e do Comando da Marinha (R\$ 4.378,74, com o IRRF de R\$ 108,45).

O notificado, por intermédio de procurador habilitado (instrumento de fls. 9), apresentou impugnação de fls. 1/8, na qual aduziu, em resumo, que:

- Não havia razão jurídica plausível para exigir que o contribuinte comprove as despesas médicas declaradas por meio de extratos bancários, que revelem saques compatíveis com tais despesas;

- Que era absolutamente normal e razoável para o impugnante dispor de dinheiro em espécie, para custeio de seus gastos, não se sujeitando, pois, a critérios subjetivos mencionados pela Fiscalização, dissociados do princípio da legalidade;

- Que, de acordo com o artigo 8º da Lei n. 9.250/1995, os pagamentos de despesas médicas são dedutíveis, desde que especificados e comprovados com indicação do nome, endereço e número de inscrição no CPF ou no CNPJ de que os recebeu, tais quais os registros existentes nos recibos entregues pelo impugnante;

- Que, na esteira desse arrazoado, haveria que se destacar o pensamento do Conselho de Contribuintes sobre o tema, conforme ementas transcritas (fls. 4/5), bem como sobre o da inversão do ônus da prova, somente passível de ocorrência quando existentes fundadas suspeitas de fraude, às fls. 6/7.

Para amparo de suas alegações, o interessado anexou os elementos de fls. 15/25.

Em Acórdão de fls. 101/105, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora - MG entendeu por julgar a impugnação improcedente, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

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

Exercício: 2005

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

Firma-se plena convicção de que resta indevida a parcela da dedução de despesas médicas declarada pelo contribuinte, cujos pagamentos não foram efetivamente

comprovados, de acordo com o demandado pela Fiscalização, com amparo na legislação vigente.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, estando o direito do impugnante precluso se não exercido no momento processual fixado, salvas as exceções previstas e devidamente fundamentadas, as quais não foram demonstradas no caso em concreto.

LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO.

Ausente a contradita a determinada matéria (omissão de rendimentos), considera-se essa não impugnada e o crédito tributário a essa vinculado como definitivamente constituído na esfera administrativa.

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

É o relatório.

Voto

De início, registre-se que o contribuinte foi intimado do resultado da decisão de 1ª instância em 15/03/2012 (fls. 108) e entendeu por apresentar o Recurso Voluntário de fls. 110/119, protocolado em 13/04/2012.

Considerando que o recurso foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo.

Observe-se, de plano, que o que está sob litígio é apenas dedução indevida de despesas médicas, já que a omissão de rendimentos do trabalho com vínculo e/ou sem vínculo empregatício tal qual relatada na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 16 não foi questionada quando do oferecimento da impugnação, de modo que foi considerada pela autoridade julgadora de 1ª instância como matéria não impugnada nos termos do artigo 17 do Decreto n.º 70.235/72, a qual não pode ser mais discutida no âmbito deste processo administrativo fiscal.

Dito isto, verifique-se que o recorrente suscita, em síntese, a ofensa ao devido processo legal, uma vez que restou impedido de produzir provas capazes de afastar as dúvidas relativas ao CPF e endereço dos profissionais médicos, bem assim que os recibos apresentam informações suficientes no sentido de demonstrar que os serviços médicos foram devida e oportunamente realizados e que, portanto, a autoridade fiscal não logrou demonstrar qualquer indício de fraude, mas, ao contrário, apenas apoiou-se na frágil e subjetiva ideia de razoabilidade para infirmar a documentação apresentada, sendo que, no caso, o ônus da prova cabe à autoridade, do que se conclui que as glosas às deduções de despesas médicas são ilegais.

Em relação à alegação de ofensa ao devido processo legal, registre-se, de logo, que o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 prescreve duas hipóteses de nulidade dos atos jurídicos administrativos. Confira-se:

“Decreto nº 70.235/72

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Pelo que se observa, enquanto a regra constante do inciso I se refere a pressuposto subjetivo (agente competente) de atos processuais (atos, termos, despachos e decisões), a regra insculpida no inciso II atende a pressuposto processual de ato decisório, porquanto a obediência ao princípio constitucional da ampla defesa é mandatória em todo o processo administrativo fiscal.

O que nos interessa efetivamente para o deslinde da questão que ora se analisa é verificar que o inciso II cuida da nulidade decorrente do cerceamento do direito de defesa, que, no âmbito do processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal, sendo essa a razão pela qual as decisões administrativas devem sempre ser proferidas em respeito aos princípios do contraditório e ampla defesa, sob pena de serem consideradas nulas em decorrência da falta de elemento essencial à sua formação.

Nas palavras de Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka¹,

“[A nulidade no processo administrativo fiscal] Só deve ser reconhecida excepcionalmente, quando verificada: a) incompetência do servidor que lavrou praticou o ato, lavrou termo ou proferiu o despacho ou decisão; ou b) violação ao direito de defesa do contribuinte em face de qualquer outra causa, como vício na motivação dos atos (ausência ou equívoco na fundamentação legal do auto de infração), indeferimento de prova pertinente e necessária ao esclarecimento dos fatos, falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte.”

É nesse mesmo sentido Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López² se manifestam:

“O artigo 59 trata de nulidade por vício de incompetência, seja dos atos e termos processuais (inc. I), seja dos despachos e decisões (inc. II) (...).

[...]

O inciso II cuida, ainda, da nulidade decorrente de cerceamento do direito de defesa que, no processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal. Daí as

¹ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito processual tributário: Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014, Não paginado.

² NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

decisões administrativas devem ser emitidas sempre em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa sob pena de serem consideradas nulas pela falta de elemento essencial à sua formação. Da mesma forma, a omissão de requisitos essenciais enseja a nulidade do lançamento quando cercearem o direito de defesa do contribuinte.”

Nesse contexto, é de se reconhecer que, de acordo com o artigo 16, § 4º do Decreto n.º 70.235/72, a prova documental deve ser apresentada quando do oferecimento da impugnação, a menos que (a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, (b) refira-se a fato ou a direito superveniente ou (iii) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Confira-se:

“Decreto n.º 70.235/72

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 n.º 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 n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito).”

Pelo que se pode observar, a legislação tributária é clara no sentido de que o sujeito passivo é que deve apresentar os motivos de fato e de direito em que fundamenta sua defesa e, sobretudo, as provas que possui já no momento da formalização da impugnação.

Aliás, consigne-se que, à luz do artigo 373, inciso II da Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015, o ônus da prova incumbe ao próprio recorrente que, a rigor, deveria demonstrar, documentalmente, a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito quanto à infração apurada e lançada pela autoridade fiscal³.

E, além disso, é de se reconhecer que a autoridade julgadora de 1ª instância entendeu por concluir por manter a glosa às deduções de despesas médicas pela falta de comprovação do efetivo pagamento das despesas, já que essa teria sido a motivação da autuação nessa parte, e apenas a título de informação é que entendeu por consignar que os recibos juntados às fls. 17/25 não indicavam o endereço dos respectivos profissionais.

Quer dizer, os motivos pelos quais a autoridade julgadora de piso entendeu pela manutenção da glosa foram justamente a falta de comprovação dos efetivos pagamentos das despesas médicas e não a ausência dos endereços nos recibos dos respectivos profissionais

³ Confira-se que o artigo 373, inciso II da Lei n.º 13.105/2015, enquanto regra processual, é de todo aplicável, com os devidos ajustes, claro, aos processos administrativos fiscais em curso no âmbito federal, nos termos do próprio artigo 15 da referida Lei, que dispõe que "na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente".

médicos, conforme se pode observar dos trechos abaixo reproduzidos, extraídos das fls. 104 do acórdão recorrido:

Denota-se, mediante o fato de a autoridade fiscal intimar o interessado para apresentação de documentos comprobatórios dos pagamentos estampados em recibos firmados por profissionais liberais, plena observância à legalidade que reveste o ato. Nos termos já discorridos, cabe à Fiscalização perquirir, notadamente quando as deduções forem consideradas exageradas.

No presente caso, com fulcro no citado art. 73 do RIR/1999, requereu-se que as comprovações ou justificações das despesas médicas declaradas ocorressem por elementos tendentes a demonstrar os efetivos pagamentos, conforme se depreende da determinação contida no termo de fl. 13, quando o sujeito passivo foi intimado a apresentar:

“Comprovar, através de documentação bancária (cópia de cheques nominais microfilmados, extratos bancários em que constem saques com compatibilidade de datas e valores, ordens de pagamento ou transferências eletrônicas), os pagamentos efetuados em 2004 a título de despesas médicas e informados em sua declaração para Mayra Batista de Souza, CPF 040.424.156-52, no valor de R\$ 7.000,00, e para Alessandra Tavares M. de Carvalho, CPF 072.213.537-86, no valor de R\$ 7.500,00.”

A esse comando, de acordo com o que firmou à fl. 50, o interessado aduziu que realizou os pagamentos em espécie, colacionando às fls. 51 e 52, declarações das indigitadas profissionais nesse sentido, as quais também anexou à impugnação, às fls. 15/16, acompanhadas, às fls. 17/25, pelos mesmos recibos já oferecidos.

Não há, por cediço, obrigatoriedade para que a satisfação de despesas médicas se dê por cheque ou depósito bancário. Por outro lado, os pagamentos pretensamente realizados, tidos por indevidos no lançamento, nas montas indicadas afastam a possibilidade da inexistência de suas marcas na movimentação financeira do contribuinte. Essas despesas, se verdadeiras, estariam vinculadas a saques com valores e datas compatíveis, cheques, transferências bancárias, depósitos, ordens de pagamento e outros meios comprováveis via extrato e outros documentos emitidos por instituição financeira.

Em assim sendo, a mera apresentação dos recibos, ou mesmo a de “declarações” firmadas por supostos profissionais assistentes, não supre a demanda requerida pelo lançamento, consistente na demonstração dos efetivos pagamentos, o que já foi abordado.

[...]

Quanto à adequação dos recibos aos requisitos previstos na lei, embora tal questão não se constitua na motivação do lançamento, importa frisar que nenhum dos recibos de fls. 17/25 traz o endereço das respectivas emitentes ou quem se submeteu aos supostos tratamentos psicoterápicos, sendo que ambos os vícios não foram superados pelas “declarações” de fls. 15/16. Em assim sendo, nota-se que os recibos, em termos formais e materiais, não satisfazem o que prevê o art. 80, § 1º, incisos II e III, do RIR/1999.” (grifei).

A propósito, note-se que o julgador apreciará a validade das alegações a partir do exame da consistência do conjunto de relatos linguísticos trazidos para sua comprovação, sendo que a versão dos fatos acolhida pelo julgador, no entanto, em razão das inevitáveis limitações que o conhecimento dos fatos padecem no momento em que se quer verificar o que efetivamente sucedeu, dificilmente terá atingido a verdade absoluta, aquela que tem a pretensão de ser universal. Em síntese, a conclusão baseada apenas nas provas trazidas aos autos retrata tão somente um juízo de probabilidade sobre o que ocorreu.

É nesse sentido que o artigo 29 do Decreto n.º 70.235/72 dispõe que a autoridade julgadora formará livremente sua convicção quando da apreciação da prova e poderá determinar as diligências que entender necessárias. Veja-se:

“Decreto n.º 70.235/72

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

Trata-se do princípio do livre convencimento motivado do julgador segundo o qual a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos deve ser realizada de forma livre, não se cogitando da existência de critérios prefixados de hierarquia de provas, os quais, aliás, poderiam acabar determinando quais provas apresentariam maior ou menor peso no julgamento da lide.

Nas palavras de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López⁴,

“[...] Por este princípio, a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita, livremente, pelo julgador, não havendo vinculação a critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas devem ter maior ou menor peso no julgamento da lide.

No momento de prolação da sentença, o julgador poderá, segundo o seu convencimento pessoal, formar a sua livre convicção sobre os elementos trazidos aos autos, podendo, se assim o quiser, adotar as diligências que entender necessárias à apuração da verdade material no que concerne tão somente aos fatos que constituem o processo. Em assim sendo, tem-se que o julgador é soberano na análise das provas produzidas nos autos, devendo decidir conforme o seu convencimento. Mas o livre convencimento não se confunde com arbítrio, não podendo, por exemplo, o julgador discordar simplesmente do previsto na norma legal sem argumentos jurídicos consistentes, nem indeferir provas sem que diga a razão, tampouco desconhecer as presunções e ficções legais aplicáveis ao caso concreto. Pelo princípio da persuasão racional, exige-se que o livre convencimento seja motivado, devendo o julgador declinar as razões que o levaram a valorar uma prova em detrimento de outra. A motivação equivale a uma justificativa, que no nosso entender deverá ser razoável e lógica, de forma a permitir a satisfação do processo administrativo.”

Com base em tais fundamentos, não houve, no caso, qualquer ofensa ao devido processo legal tal como o recorrente leva a crer, já que a autoridade julgadora entendeu por concluir por manter a glosa às deduções de despesas médicas única e exclusivamente pela falta de comprovação do efetivo pagamento das despesas, tal qual já havia sido relatado pela autoridade autuante na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 15.

Portanto, entendo por rejeitar a alegação preliminar de ofensa ao devido processo legal, já que o acórdão recorrido não foi proferido com preterição ao direito de defesa nos termos do artigo 59, inciso II do Decreto n.º 70.235/72.

Em relação às alegações de mérito a respeito das deduções de despesas médicas, tem-se que a legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física dispõe que as despesas

⁴ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei n.º 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

médicas podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto devido no ano-calendário, nos termos do que dispõem os artigos 8º da Lei nº 8.134/1990 e 8º, inciso II da Lei nº 9.250/1995. Confira-se:

“Lei nº 8.134/1990

Art. 8º Na declaração anual (art. 9º), poderão ser deduzidos:

I - os pagamentos feitos, no ano-base, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos;

Lei nº 9.250/1995

CAPÍTULO III – DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

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 hospitais, 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:

[...]

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.”

A legislação de regência do Imposto de Renda vigente à época dos fatos aqui discutidos⁵ também cuidou de dispor sobre a comprovação das deduções do imposto, conforme se verifica dos artigos 73, *caput* e 80 do Decreto nº 3.000/99:

“Decreto nº 3.000/99

TÍTULO V – DEDUÇÕES

⁵ Confira-se que de acordo com o artigo 144 da Lei nº 5.172/66, "O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada", o que significa dizer que os fatos aqui discutidos devem ser analisados sob as disposições normativas constantes do Decreto nº 3.000/99, o qual, hoje, encontra-se revogado.

CAPÍTULO I – DISPOSIÇÕES GERAIS

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).

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 5º).

CAPÍTULO III - DEDUÇÃO NA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

Seção I - Despesas Médicas

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 n.º 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;”

A própria a Instrução Normativa RFB n.º 1.500, de 29 de outubro de 2014, enquanto norma complementar, dispõe que as deduções de despesas médicas devem ser comprovadas por documentos fiscais ou outros documentos hábeis e idôneos que contenham, no mínimo, as informações ali discriminadas. Veja-se:

Instrução Normativa RFB n.º 1.500/2014

Art. 97. A dedução a título de despesas médicas limita-se a pagamentos especificados e comprovados mediante documento fiscal ou outra documentação hábil e idônea que contenha, no mínimo:

I - nome, endereço, número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou CNPJ do prestador do serviço;

II - a identificação do responsável pelo pagamento, bem como a do beneficiário caso seja pessoa diversa daquela;

III - data de sua emissão; e

IV - assinatura do prestador do serviço.

§ 1º Fica dispensado o disposto no inciso IV do caput na hipótese de emissão de documento fiscal.

[...]

§ 4º A ausência de endereço em recibo médico é razão para ensejar a não aceitação desse documento como meio de prova de despesa médica, porém não impede que outras provas sejam utilizadas, a exemplo da consulta aos sistemas informatizados da RFB. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1756, de 31 de outubro de 2017).”

De todo modo, note-se que a dedutibilidade das despesas médicas dependerá da análise das circunstâncias fático-jurídicas e dos elementos probatórios que compõe o caso concreto.

A rigor, note-se que os recibos e declarações emitidos pelos profissionais médicos que contenham as informações mínimas tais quais previstas no artigo 97 da Instrução Normativa RFB n.º 1.500/2014 serão considerados como hábeis e idôneos para fins de comprovação das despesas médicas apenas nos casos em que a autoridade autuante não exigir que as respectivas despesas sejam comprovadas por documentos que demonstrem equivocadamente a realização do efetivo pagamento.

Ou seja, nas hipóteses em que a autuação fiscal é lavrada com base na falta de apresentação de documentos que foram oportunamente solicitados relativamente à efetiva prestação dos serviços médicos e dos respectivos pagamentos, decerto que apenas quando o contribuinte comprova a efetividade das despesas a partir da apresentação de TED's, DOC's, extratos bancários, cheques nominais etc. é que o lançamento pode ser cancelado, de sorte que, em casos tais, os recibos não serão suficiente para tanto.

Aliás, observe-se que, recentemente, este Tribunal editou a Súmula n.º 180, vigente desde 16/08/2021, que dispõe que a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais. Confira-se:

“Súmula CARF n.º 180

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

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

No caso concreto, registre-se que os motivos que ensejaram a lavratura do lançamento ora discutido foram justamente a falta de apresentação de documentos que pudessem comprovar o efetivo pagamento das despesas médicas, conforme se pode verificar da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 15.

A autoridade fiscal havia intimado o interessado para apresentar documentos comprobatórios dos pagamentos estampados em recibos firmados por profissionais liberais. Quer dizer, com fulcro no citado artigo 73, caput do Decreto n.º 3.000/99, a autoridade requereu que que as comprovações ou justificações das despesas médicas declaradas ocorressem por elementos tendentes a demonstrar os efetivos pagamentos, conforme se depreende da determinação contida no termo de fls. 13. Confira-se:

“Comprovar, através de documentação bancária (cópia de cheques nominais microfilmados, extratos bancários em que constem saques com compatibilidade de datas e valores, ordens de pagamento ou transferências eletrônicas), os pagamentos efetuados em 2004 a título de despesas médicas e informados em sua declaração para Mayra Batista de Souza, CPF 040.424.156-52, no valor de R\$ 7.000,00, e para Alessandra Tavares M. de Carvalho, CPF 072.213.537-86, no valor de R\$ 7.500,00.”

Em resposta de fls. 50, o interessado aduziu que realizou os pagamentos em espécie, colacionando às fls. 51/52, declarações das indigitadas profissionais nesse sentido, as quais também anexou à impugnação (fls. 15/16), acompanhadas pelos mesmos recibos já oferecidos (fls. 17/25).

Não há obrigatoriedade no sentido de que a comprovação de despesas médicas se dê por cheque ou comprovantes de Doc's ou Ted's. Por outro lado, os pagamentos pretensamente realizados, tidos por indevidos no lançamento, nas montas indicadas afastam a possibilidade da inexistência de suas marcas na movimentação financeira do contribuinte. Essas despesas, se verdadeiras, estariam vinculadas a saques com valores e datas compatíveis, cheques, transferências bancárias, depósitos, ordens de pagamento e outros meios comprováveis via extrato e outros documentos emitidos por instituição financeira.

A mera apresentação dos recibos ou mesmo a de “declarações” firmadas pelos profissionais médicos não supre a demanda requerida pela autoridade fiscal, já que o presente lançamento foi formalizado justamente por conta da falta de comprovação dos efetivos pagamentos a título de despesas médicas.

Destaque-se, ainda, que a legislação do imposto sobre a renda que rege especificamente a dedução de despesas médicas prevê no artigo 73, *caput* do Decreto n.º 3.000/99 que todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora, de modo que não se falar, aqui, em qualquer inversão do ônus da prova, já que é o sujeito passivo que deve comprovar a validade, nos termos da Lei, das deduções do imposto de renda tais quais realizadas.

Como o contribuinte não apresentou documentos que comprovassem o efetivo pagamento das despesas médicas nos termos do que determina tanto o artigo 73 do Decreto n.º 3.000/99 quanto a Súmula CARF n.º 180, quando, a bem da verdade, foi instado a fazê-lo oportunamente, decerto que a glosa à dedução de despesas médicas deve ser mantida *in totum*.

Com base em tais fundamentos, entendo que as alegações de mérito tais quais formuladas pelo recorrente não devem ser aqui acolhidas, já que, no caso, e com amparo na Súmula CARF n.º 180, os recibos não são suficientes para comprovar a efetividade dos pagamentos com as supostas despesas médicas, já que esse foi justamente o motivo que teria ensejado a autuação de dedução indevida de despesas médicas.

Conclusão

Por todas essas razões e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário para rejeitar a preliminar de nulidade por cerceamento ao direito de defesa e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega

Fl. 12 do Acórdão n.º 2003-003.799 - 2ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10640.001393/2009-33