Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10680.000007/2007-58

Processo nº	10680.000007/2007-58
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9202-008.758 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de	25 de junho de 2020
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	PLÁCIDO LAPERTOSA

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

Exercício: 2005

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE ELEMENTOS DE PROVA ADICIONAIS. POSSIBILIDADE

A apresentação de recibo, por si só, não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais, tais como provas da efetiva prestação do serviço e de seu pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz (relatora), Ana Paula Fernandes e João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2001-000.475, proferido pela 1ª Turma Extraordinária da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em 24 de maio de 2018, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 159:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF
>
> Exercício: 2005
>
> DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS GLOSADOS SEM QUE TENHAM SIDO APONTADOS INDÍCIOS DE SUA INIDONEIDADE.
>
> Os recibos de despesas médicas não tem valor absoluto para comprovação de despesas médicas, podendo ser solicitados outros elementos de prova, mas a recusa a sua aceitação, pela autoridade fiscal, deve ser acompanhada de indícios consistentes que indiquem sua inidoneidade. Na ausência de indicações desabonadoras, os recibos comprovam despesas médicas.

Foram opostos Embargos de Declaração pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra a mencionada decisão, mas foram inadmitidos, consoante Despacho de fls. 173 a 178.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 188 e seguintes, houve sua admissão, por meio do Despacho de fls. 191 e seguintes, para rediscutir **o critério da comprovação das despesas médicas.**

Em seu **recurso, aduz a Procuradoria da Fazenda**, em síntese, que:

> a) convém esclarecer que, não obstante, a princípio, admitam-se recibos, para fins de deduções, é possível a exigência, pelo Fisco, de documentos adicionais para a comprovação da efetividade do tratamento e do real desembolso pelo contribuinte (ônus a cargo deste), sem os quais o recibo não é bastante para justificar o abatimento;
>
> b) há necessidade de demonstração da efetiva prestação dos serviços médicos e do real dispêndio do contribuinte, para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda.
>
> c) no julgado ora recorrido, a apresentação de recibos foi levada em consideração pelo relator para afastar a glosa das despesas, desacompanhada de qualquer prova documental idônea do efetivo desembolso, razão pela qual deve ser reformado.

Intimado, o Contribuinte apresentou Contrarrazões, como se observa das fls. 202 e seguintes:

> a) deve ser mantido o acórdão recorrido, haja vista que o crédito tributário atacado foi constituído com fulcro em presunções de culpabilidade, não podendo prosperar tal exigência;
>
> b) a Procuradoria não ataca os fundamentos do voto vencedor no tocante à ausência de indício de inidoneidade dos recibos, de modo que tais documentos se prestam a comprovar as despesas incorridas;
>
> c) os acórdãos paradigmas são imprestáveis para a admissibilidade do recurso, pois contemplam situações diversas da tratado no presente processo;
>
> d) existência de prescrição intercorrente administrativa, considerando que a apresentação do recurso voluntário ocorreu em 10.04.2009, e a decisão atacada via recurso especial foi proferida em 24.06.2018, após o transcurso de 9 anos e 44 dias;
>
> e) a própria legislação privilegia a apresentação do recibo lavrado pelo credor como meio para a comprovação dos pagamentos efetuados, motivo pelo qual o Contribuinte não incorreu em violação à lei;
>
> f) o Contribuinte agiu de conformidade com as orientações constantes do site de perguntas e respostas 2005 e 2006.

Documento nato-digital

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

1. Do conhecimento

Sustenta o Recorrido a impossibilidade de conhecimento do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, considerando a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão utilizado como paradigma.

No caso dos presentes autos, houve intimação para a apresentação de documentos comprobatórios das despesas médicas glosadas (cópias dos comprovantes de pagamentos das despesas e dos cheques nominativos ou extratos bancários) e o Contribuinte apresentou os recibos correlatos às despesas, mas não foram aceitos pela autoridade fiscal, razão pela qual foi mantido o lançamento pela Delegacia de Origem.

Pelo que se extrai do acórdão recorrido, prevaleceu o entendimento no sentido de que, considerando os recibos como documentos comprobatórios, cabia à autoridade fiscal o ônus de fundamentar a desconsideração dos recibos para que fosse necessário exigir provas complementares.

No que se refere ao primeiro paradigma apresentado pela Procuradoria da Fazenda, Acórdão 2101-001.457, a situação fática descrita se mostra similar, pois, diante da ausência de outros documentos complementares aos recibos, foi consignado no voto condutor do Acórdão a impossibilidade de consideração das deduções realizadas, diante da imprescindibilidade da comprovação da efetividade dos serviços prestados e dos correspondentes pagamentos.

Assim, observa-se que, frente a situações fáticas semelhantes, os Colegiados adotaram posicionamentos diversos, restando, portanto, demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada acerca do critério de análise da prova.

Dessa forma, identificado o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade, voto por conhecer do recurso interposto.

2. Da comprovação das despesas deduzidas

Preliminarmente, o Recorrido arguiu a prescrição intercorrente, em razão do transcurso do lapso temporal de **quase 9 anos entre a interposição do recurso voluntário e a sua análise.**

Cabe esclarecer que a matéria não foi objeto de Recurso, o que impossibilita a submissão ao colegiado de questão suscitada pela via das Contrarrazões, em razão da necessidade de cumprimento dos pressupostos de admissibilidade, consoante previsão regimental.

Apenas como *obiter dictum*, destaco que, não obstante as razões colacionadas pelo Contribuinte, insta salientar que o processo administrativo fiscal possui regramento próprio no qual não se aplica o instituto da prescrição, pois o crédito tributário constitui-se com a notificação do lançamento ao Contribuinte, ficando apenas suspensa a exigibilidade do crédito pelo disposto no art. 151 do CTN, durante o processo de controle de legalidade.

Documento nato-digital

Sobre o tema, o CARF editou o Enunciado de Súmula n.º 11, abaixo transcrito:

> **Súmula CARF nº 11**
>
> Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Assim, ainda que fosse possível a apreciação do argumento, há Súmula do CARF expressamente contrária à pretensão do Recorrido.

No que se refere à comprovação das despesas médicas, **sustenta a Recorrente a necessidade de demonstração da efetiva prestação dos serviços médicos e do real dispêndio do contribuinte, para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda.**

Por outro lado, assevera o **Recorrido que a Procuradoria não atacou os fundamentos do voto vencedor no tocante à ausência de indício de inidoneidade dos recibos, de modo que tais documentos prestam-se a comprovar as despesas incorridas.**

Compulsando-se os autos, extrai-se a seguinte fundamentação da fiscalização:

> Dedução indevida de despesas médicas no valor de R$20.000,00 .
>
> A DIRPF apresentada pelo contribuinte incidiu em malha fiscal, parâmetro despesas médicas.
>
> O declarante foi intimado a apresentar os recibos, notas fiscais de prestação de serviço, extratos de pagamentos a planos de saúde referentes às despesas relacionadas em sua DIRPF e a comprovar os efetivos pagamentos destas despesas.
>
> Com base no art. 73 do decreto 3000/99 e atualizações, onde se acha explicitado que deduções exageradas estão sujeitas à efetiva comprovação, a juízo da autoridade lançadora e que, nos termos do **acórdão CSRF/01 1.458/92, DOU de 19/01/95, para gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas não basta a disponibilidade de simples recibos**, sem vinculação dos efetivos pagamentos, **foram eleitas como provas dos efetivos pagamentos das despesas médicas declaradas, as cópias de microfilmagens dos cheques emitidos ou então extratos bancários que relacionassem as compensações dos cheques ou das retiradas necessárias aos pagamentos**, **com compatibilidade de datas e valores em relação aos recibos emitidos pelos prestadores de serviços.**
>
> Em atendimento à intimação, o declarante trouxe aos autos apenas recibos expedidos pelos prestadores de serviços **Marcos Ozanam Correa, Giane Xavier Oliveira da Silva, Marcos Vinicius Fernandes de Castro e Alessandra Vieira de Moura**.
>
> Nenhum outro comprovante, nem cópias de microfilmagens de cheques ou extrato bancário, foi disponibilizado visando atestar a efetividade dos pagamentos declarados.

Nota-se, consoante bem delineado na decisão recorrida, **que os recibos foram desconsiderados como meio de prova das despesas incorridas, sem justificativa para tanto, simplesmente com base no entendimento de que "foram eleitas como provas dos efetivos** pagamentos das despesas médicas declaradas, as cópias de microfilmagens dos cheques emitidos ou então extratos bancários que relacionassem as compensações dos cheques ou das retiradas necessárias aos pagamentos, com compatibilidade de datas e valores em relação aos recibos emitidos pelos prestadores de serviços".

O Contribuinte, **que atualmente conta com 89 anos de idade, apresentou, quando solicitado, os recibos que possuía, informou à autoridade fazendária que os pagamentos foram realizados em dinheiro e, como movimentava muito a conta, não havia como fazer uma correlação direta com os saques realizados. Assim, a prova que estava ao alcance do Recorrido foi apresentada.**

Documento nato-digital

Nesse contexto, utilizando-se do permissivo legal (art. 15 do CPC) que orienta a aplicação supletiva e subsidiária do CPC ao processo administrativo, entendo que o documento particular de cuja autenticidade não se duvida prova que o seu autor fez a declaração que lhe é atribuída, conforme dispõe os artigos 411, inciso III, art. 413 e 428 do CPC:

> Art. 411. Considera-se autêntico o documento quando:
>
> III - não houver impugnação da parte contra quem foi produzido o documento.
>
> Art. 412. O documento particular de cuja autenticidade não se duvida prova que o seu autor fez a declaração que lhe é atribuída.
>
> Art. 428. Cessa a fé do documento particular quando:
>
> I - for impugnada sua autenticidade e enquanto não se comprovar sua veracidade; (...).

Os mencionados dispositivos somam-se ao regramento específico **trazido pela Lei 9.250/1995, considerando que as provas particulares, em nosso sistema jurídico possuem validade, podendo ser afastadas, apenas quando impugnadas e identificada a sua eventual imprestabilidade para o fim almejado.**

Nesse cenário, a autoridade fiscal, no exercício do poder-dever que lhe é atribuído, pode, **constatada a irregularidade da documentação particular, impugná-la, de forma fundamentada, e solicitar as provas pertinentes.**

No caso concreto sob análise, **implicitamente, é possível inferir que os recibos não serviram para comprovação, contudo foram rejeitados sem ser impugnados**, motivo que me conduz à manutenção da decisão de piso, a qual transcrevo:

> Discordo do Relator em relação às despesas médicas. Os recibos não tem valor absoluto para comprovação de despesas médicas, podendo ser solicitados outros elementos de prova, tanto do serviço como do pagamento. Mesmo que não sejam apresentados outros elementos de comprovação, a recusa a sua aceitação, pela autoridade fiscal, deve estar fundamentada. **Como se trata do documento normal de comprovação, para que seja glosado devem ser apontados indícios consistentes que indiquem sua inidoneidade**. Na ausência de indicações desabonadoras, na falta de fundamentação na recusa, os recibos comprovam despesas médicas.
>
> No caso, não foram solicitados outros elementos de prova de maneira objetiva, e o fundamento para lançar limita-se a que recibos não comprovam pagamento de despesas médicas.
>
> **O lançamento pode até ocorrer sem pedido de esclarecimentos ou de prévia intimação ao contribuinte, como consta inclusive em súmula do CARF:**
>
> Súmula CARF nº 46: O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.
>
> **No entanto, a recusa a documentos usuais não pode prescindir de justificativa, inclusive porque deduções elevadas podem estar completamente dentro da lei e do direito do contribuinte.**
>
> Não deixo de fazer aqui uma fundamentação do entendimento expresso acima, pois a **falta de fundamentação é a matéria em discussão. Muitas vezes a autoridade fiscal baseia a recusa a deduções no art.73 do Decreto nº 3.000, de 1999, que assim dispôs:**
>
> 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).

Documento nato-digital

> Tal artigo indica que **determinados documentos não fazem prova absoluta, podendo ser solicitados elementos adicionais de comprovação. No entanto, isso não significa que o juízo, o fundamento da autoridade, dos fatos e do direito, não necessite ser apresentado.**
>
> **E tal obrigação, a motivação na edição dos atos administrativos, encontrasse tanto em dispositivos de lei, como se pode ver no art 2º Lei nº 9.784, de 1999, como talvez de maneira mais importante em disposições gerais em respeito ao Estado Democrático de Direito e aos princípios da moralidade, transparência, contraditório e controle jurisdicional.**
>
> A rigidez dos termos do art. 73 e § 1º está mais para o período em que foi concebido do que para os dias atuais. Além disso, mesmo na vigência do referido Decreto-Lei a austeridade do instrumento não era plena, visto que o art. 79, § 1º, do mesmo diploma legal lhe impunha limitações, no seguinte dizer:
>
> "**Art. 79. Far-se-á o lançamento ex officio:**
>
> **§ 1º Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores, com elemento seguro de prova, ou indício veemente de sua falsidade ou inexatidão.".**
>
> Assim, na ausência de fundamentação plausível para a recusa de documentos usuais de comprovação é indevida a glosa de despesas médicas.

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa – Redator-designado.

Divergi da Relatora apenas quanto ao mérito, relativamente à comprovação das despesas médicas.

O foco da divergência é a necessidade de comprovação da efetividade da prestação de serviços e/ou do pagamento como condição para a validade a dedução de despesas médicas, diante da apresentação de recibos referentes a esses pagamentos. Ou seja, se os recibos são prova suficiente da despesa médica.

Conforme tenho reiteradamente afirmado, sempre que sou instado a me manifestar sobre esse tema, os recibos são meios de prova, mão não a prova em si, podendo ser questionados em situações em que se apresentem indícios de irregularidade, como é o caso de dedução de despesas em valor elevado em relação aos rendimentos declarados. Nessas situações poderá o Fisco exigir elementos adicionais de prova, como da efetividade dos pagamentos ou da prestação dos serviços. No presente caso, o contribuinte foi intimado a fazer tal prova e se limitou a apresentar declarações dos próprios profissionais, o que nada acrescenta aos recibos.

Ora, nada impede, por exemplo, que as pessoas façam seus pagamentos em espécie, porém, se estão sujeitas a eventual comprovação perante terceiros dessas operações devem ter a cautela de escolher outros meios, que possam produzir provas, como a transferência bancária ou mesmo o cheque. Mas, mesmo com o pagamento em dinheiro, é possível apresentar elementos adicionais de prova, como saques equivalentes aos valores pagos; podem ser

Documento nato-digital

produzidas ainda provas da efetividade da prestação dos serviços, como a requisição médica, dentre outras.

Registre-se que o art. 73 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1947, ainda em vigor, é claro quando à possibilidade de exigência por parte do Fisco de elementos adicionais de prova em casos como este. Confira-se:

> Art.73.Todas as deduções estão sujeitas à 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).

E nem poderia ser de outro modo, pois o recibo é documentos particular, válido, em princípio, entre as partes. Porém para servir de prova perante terceiros, há de ser corroborado por outros elementos, quando requisitado.

No caso em apreço, como referido pela relatora no seu voto, está em discussão recibos, que totalizam o valor de R$ R$ 20.000,00, referentes a supostos pagamentos feitos a profissional de fisioterapia, odontologia e fisioterapia, e o que chama a atenção é o contribuinte não conseguir demonstrar a efetividade do pagamento sequer de uma parte desses valores.

Nessas condições, penso que agiu com acerto a autoridade lançadora ao exigir elementos adicionais de prova da efetividade dos pagamentos os quais, não tendo sido apresentados, justifica as glosas. Entendo que, embora o contribuinte possa realizar seus pagamentos em dinheiro, ao fazê-lo, todavia, suporta o ônus de não poder comprovar a efetividade do pagamento quanto instado a fazê-lo. E sem a comprovação da efetividade dos pagamentos, é devida a glosa das despesas.

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial da Procuradoria e, no mérito, dou-lhe provimento.

Assinado digitalmente

Pedro Paulo Pereira Barbosa

Documento nato-digital