



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10830.005121/2008-94
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.505 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 26 de outubro de 2022
Recorrente LUIZ CARLOS ANASTACI JUNIOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

Segundo o art. 80, § 1º, III, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, a dedução de despesas médicas na declaração de rendimentos limita-se a pagamentos especificados e comprovados, devendo ser admitidas, para efeito de dedução, as despesas comprovadas com recibos e com elementos comprobatórios adicionais, tais como declarações apresentadas pelos prestadores.

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 determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Sheila Aires Cartaxo Gomes e Carlos Henrique de Oliveira, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Eduardo Newman de Mattera Gomes, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em face do acórdão de recurso voluntário 2001-002.025, e que foi parcialmente admitido pela Presidência da 1ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: critério de comprovação de despesas

médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa física. Segue a ementa da decisão, nos pontos que interessam:

DEDUÇÕES INDEVIDAS DE DESPESAS MÉDICAS

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. A dedução com despesas médicas somente é admitida se comprovada com documentação hábil e idônea. Os recibos não fazem prova absoluta da ocorrência do pagamento, devendo ser apresentados outros elementos de comprovação, quando solicitados pela autoridade fiscal.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário

O contribuinte fora autuado por dedução indevida de despesas médicas. Conforme o relatório do acórdão de impugnação:

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal da Notificação, foi apurada dedução indevida a título de despesas médicas no montante de R\$ 31.050,84, relativos à:

- a) Unimed Bragança Paulista: falta de comprovação;
- b) Unimed Campinas: os gastos com PAF não são dedutíveis a título de despesas médicas;
- c) Luiz Henrique Anastaci: falta de comprovação;
- d) Regularmente intimado, o contribuinte não logrou êxito em comprovar o efetivo pagamento, nos termos da Intimação Fiscal nº 106/2008, das despesas médicas relacionadas aos profissionais Álvaro Afonso Ribeiro (dentista - R\$ 5.000,00), Juliana S. Siqueira (psicóloga 7.500,00), Carolina Polato (fisioterapeuta - R\$ 9.000,00) e Leonardo M.B.A. Benedito (médico - R\$ 2.000,00).

A DRJ julgou parcialmente procedente a impugnação e reestabeleceu a dedução da quantia paga à Unimed Bragança Paulista. Irresignado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual questionou a glosa das despesas relacionadas nos itens “c” e “d” acima, recurso ao qual foi negado provimento.

Em seu recurso especial, o sujeito passivo basicamente alegou que:

- conforme acórdão paradigma 2301-004.679, a apresentação de recibos médicos, sem que haja qualquer indício de falsidade ou outros fatos capazes de macular a sua idoneidade declinados e justificados pela fiscalização, é capaz de comprovar a efetividade e os pagamentos dos serviços médicos prestados, para efeito de dedução do imposto de renda pessoa física, sobretudo quando corroborados por Declaração do Profissional Prestador de Serviços confirmando a sua efetividade e o pagamento.

Não houve a interposição de agravo em face da decisão que admitiu o recurso parcialmente e tornou-se definitivo o seguimento apenas da matéria acima.

A Fazenda Nacional foi intimada e apresentou contrarrazões, nas quais afirmou, em síntese, que o recurso deve ser desprovido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF), e a recorrente demonstrou a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que deve ser conhecido.

2 Glosa de despesas médicas

Discute-se nos autos se as despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa física estão sujeitas à comprovação do efetivo pagamento. Estão em discussão, nesta fase processual, as seguintes despesas:

- Luiz Henrique Anastaci;
- **Álvaro Afonso Ribeiro** (dentista - R\$ 5.000,00), **Juliana S. Siqueira** (psicóloga 7.500,00), **Carolina Polato** (fisioterapeuta - R\$ 9.000,00) e **Leonardo M.B.A. Benedito** (médico - R\$ 2.000,00).

Segundo o sujeito passivo, as declarações e os recibos provam a dedutibilidade de tais valores.

Pois bem. Eu vinha reiteradamente votando no sentido de que os recibos servem como prova de pagamento, o que fazia nos seguintes termos:

Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, entre outros profissionais/estabelecimentos da área de saúde, conforme regra expressa do art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos geradores (RIR/1999). O seu § 1º, III, preleciona o seguinte a respeito da comprovação:

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:

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 comprovação, portanto, é feita mediante a indicação do nome, endereço e número de inscrição do profissional. Dito de outra forma, os pagamentos são comprovados através dos recibos ou das notas fiscais de prestação de serviços, elaborados em consonância com os requisitos supra mencionados. Na falta dessa documentação (*"podendo, na falta de documentação"*), admite o Regulamento a exibição dos cheques nominativos. Essa exibição, pois, é uma alternativa para o contribuinte que não possua os recibos ou as notas fiscais.

Vale lembrar que lançamento tributário é um ato administrativo vinculado, no qual não há margem para discricionariedade, conforme regra expressa do art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Segundo o Professor Paulo de Barros Carvalho, *"o ato jurídico administrativo do lançamento é vinculado, significando afirmar que se coloca entre aqueles para a celebração dos quais não atua o agente com qualquer grau*

de subjetividade”¹, de tal modo que a comprovação das deduções deve ser efetuada em conformidade com a Lei, e não de acordo com o juízo da autoridade administrativa.

Da própria definição de tributo, contida no art. 3º do Código, depreende-se a natureza vinculada do ato de lançamento. Nesse sentido, o professor e juiz federal Leandro Paulsen observa que “da própria definição legal de tributo (art. 3º do CTN) tira-se que é prestação pecuniária cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”². O único critério aceitável, portanto, é o critério legal, que, diga-se de passagem, não varia de pessoa para pessoa, tampouco está sujeito a variações de humor.

Destarte, a hipótese em estudo é regida pelo art. 80, § 1º, III, do Regulamento, segundo o qual os pagamentos devem ser 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”. A par desse dispositivo, o art. 320 do Código Civil Brasileiro preleciona que o recibo é o meio de prova do pagamento, isto é, do fato de o devedor ter solvido a obrigação entabulada junto ao credor.

Neste ponto, é importante observar que o legislador tributário usou a mesma forma de direito privado do Código Civil, deixando de exigir qualquer formalidade ou solenidade especial. A comparação entre a lei civil e tributária pode ilustrar tal conclusão:

Regulamento do Imposto de Renda

Art. 80. [...].

§ 1º [...]:

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;

Código Civil

Art. 320. A quitação, que sempre poderá ser dada por instrumento particular, designará 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.

Lembre-se, assim, que se “o legislador opta por um instituto, conceito e forma do Direito Privado e não o define com tintas próprias, então deve o intérprete/aplicador compreender que tais institutos não podem ser desprendidos do contexto (de Direito Privado) onde foram desenvolvidos”³, ou seja, “o ‘sentido possível’ das palavras, por sua vez, deve ser investigado, também ele, à luz do contexto do dispositivo legal. Verificando-se que a expressão se refere a um instituto de Direito Privado, então o ‘sentido possível’ se dobra àquele ramo jurídico”⁴. E, veja-se, a lei tributária não apenas não alterou a forma prevista na lei civil, como textualmente adotou a mesma forma, com acréscimos de alguns poucos dados, e esclarecendo que o cheque nominativo pode ser apresentado na falta de documentação.

O art. 73 do Regulamento vigente à época dos fatos geradores tão-somente esclarece que as deduções estão sujeitas à comprovação, sem alterar, obviamente, o critério legal de prova estabelecido no art. 80, que o sucede. E mais, inexistente qualquer possibilidade de discricionariedade por parte da autoridade administrativa, vez que o lançamento é vinculado à lei.

A Fazenda Pública tem exacerbado a exigência a respeito da comprovação dos pagamentos em função da prática infeliz da utilização de despesas de modo simulado, o que não significa que todas as situações nas quais não haja a exibição de movimentação

¹ Curso de Direito Tributário. 22. Ed. – São Paulo : Saraiva, 2010, p. 463.

² Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. rev. atual. Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008, p. 987

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 789.

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Obra citada, p. 789.

bancária possa ser subjetivamente considerada como fraudulenta. Por se colocar entre os atos administrativos vinculados, não se pode admitir que a simples vontade do agente fiscal seja suficiente para obrigar o contribuinte a apresentar outros meios de prova, até porque não há como demonstrar um pagamento em dinheiro, a não ser por intermédio do recibo ou da nota fiscal.

Em todas as relações do Estado com o cidadão ainda se nota uma predominância do poder estatal, sobretudo na relação jurídico-tributária, que é, por essência, uma relação de poder. Todavia, e como sabido, as normas limitadoras desse poder estão erigidas em patamares superiores, fundadas que estão na Lei Maior, segundo a qual a má-fé não se presume, mormente em função da extensão do princípio fundamental da presunção de inocência.

A utilização de recibos fraudulentos deve, efetivamente, ser coibida e combatida pelo Estado, mas somente mediante os meios legais e justificáveis. Não se pode esquecer que a possibilidade de dedução das despesas médicas não é nenhum favor legal, pois o Estado é quem deveria fornecer um serviço de saúde adequado (art. 6º da Constituição Federal), não o fazendo pelo mal uso dos recursos públicos, obrigando os bons cidadãos a se utilizarem de serviços privados de saúde, educação, segurança, etc.

Deve ser lembrado, nesse contexto, que a autoridade administrativa tem amplos poderes instrutórios e que *“quanto maiores e mais amplos forem os poderes atribuídos à autoridade para a apuração dos fatos, tanto mais cogente deverá ser a prova exigida para a comprovação da hipótese”*⁵. Isso significa dizer que a glosa deve estar fundamentada e baseada em provas conclusivas sobre a dedução alegadamente indevida (hipótese a ser comprovada).

Exemplificativamente, a Receita poderia ter consultado as declarações de rendimentos dos prestadores, a fim de verificar se eles teriam declarado os valores constantes dos recibos. A Receita ainda poderia ter viabilizado a oitiva de tais profissionais, a fim de coligir provas da existência efetiva da utilização de recibos de modo simulado.

Entretanto, em 6/8/21 foi aprovado o enunciado de Súmula CARF 180, segundo o qual a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais:

Súmula CARF nº 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.

Em conformidade com tal enunciado, a autoridade fiscal pode exigir a apresentação de provas adicionais, de tal maneira que os recibos, por si só, são inaptos para comprovar o efetivo pagamento das despesas dedutíveis. Vale lembrar, nesse contexto, que os conselheiros do CARF não podem deixar de observar seus enunciados sumulares (RICARF, art. 45), de tal modo que a súmula acima é de observância obrigatória e está sendo aplicada no presente julgamento.

Logo, deve ser negado provimento em relação às despesas alegadamente pagas ao médico Leonardo M.B.A. Benedito, vez que o recorrente apresentou apenas os recibos de efls. 27/30, mas não apresentou qualquer outro elemento comprobatório adicional, o que está em desconformidade com o enunciado sumular acima.

Quanto ao dentista **Álvaro Afonso Ribeiro**, o sujeito passivo apresentou os recibos e também a declaração de efl. 26, dando conta do pagamento do valor total de

⁵ ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: standards de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. Revista de Processo, ano 43, vol. 282. São Paulo: Thomson Reuters - Revista dos Tribunais, agosto/2018, p. 121.

R\$5.000,00 a título de despesas odontológicas e da declaração de tais valores na DIRPF do referido profissional; quanto à profissional fisioterapeuta **Carolina Polato**, foram apresentados recibos e a declaração de efl. 36, documento último que informa os serviços que foram prestados, o valor total pago de R\$9.000,00, bem como a declaração deste montante pela prestadora na sua DIRPF; no mesmo sentido, a psicóloga **Juliana Stefani Siqueira** emitiu recibos e a declaração de efl. 45, onde constam valores, descrição dos serviços e informação de declaração dos montantes na DIRPF da prestadora; por fim, o dentista **Luis Henrique Anastaci** também emitiu recibos e a declaração de efl. 51. Tais declarações, a propósito, constituem-se no elemento comprobatório adicional mencionado na Súmula CARF 180, visto que descrevem os serviços, a necessidade de tais serviços, os valores pagos, bem como informam que os prestadores teriam oferecido os valores recebidos à tributação em suas DIRPF.

Em resumo, o recurso especial deve ser provido, a fim de que seja reestabelecida a dedução de R\$26.500,00 a título de despesas médicas.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo, a fim de que seja reestabelecida a dedução de R\$26.500,00 a título de despesas médicas.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci