



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10930.002906/2007-04
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.083 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 29 de outubro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado IONICE FELIPE

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

Ano-calendário: 2002

CONTRARRAZÕES. ALEGAÇÃO DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. NÃO CONHECIMENTO.

É descabido conhecer de alegação de prescrição intercorrente formulada em sede de contrarrazões, visto que as contrarrazões servem como resposta ao recurso interposto pela parte adversa, e não como apelo em face da decisão. Além disso, e como o recurso especial tem cognição restrita à interpretação divergente da legislação tributária, compete à parte interessada demonstrar tal divergência, nos termos do Regimento Interno do CARF.

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 e informativos de despesas apresentados pelas prestadoras de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito: I) por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento relativamente à despesa da Unimed no valor de R\$ 1.608,13; e II) 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, negar-lhe provimento relativamente às demais despesas médicas, no valor total de R\$ 9.000,00, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maurício Nogueira Righetti e Maria Helena Cotta Cardozo, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

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

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão de recurso voluntário 2003-000.229, e que foi totalmente admitido pela Presidência da 4ª 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:

DESPESAS MÉDICAS COMPROVADAS MEDIANTE DECLARAÇÃO FORNECIDA PELO RESPECTIVO PROFISSIONAL ATESTANDO A PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS E RECEBIMENTO DOS VALORES.

Supridas as deficiências formais do recibo apresentado como comprovação da despesa médica por meio declaração emitida pelo profissional, confirmando a prestação dos serviços e o recebimento do valor e complementando, ainda, as informações faltantes do recibo, resta comprovada.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para restabelecer o montante de R\$ 10.608,13 glosado a título de despesas médicas/odontológicas.

A contribuinte fora autuada por dedução indevida de despesas médicas no valor de R\$16.332,07, relativas aos seguintes profissionais/prestadores de serviços: Lizandra Albertina Ilkiu Coelho de Carvalho – R\$ 5.000,00; UNIMED – R\$2.332,07; José Armando Coelho Jr – R\$5.000,00; Ivana Maria Compagnole – R\$ 2.000,00; e Ana Carla Silva – R\$ 2.000,00. Segundo a fiscalização, a contribuinte não teria comprovado a efetiva transferência de recursos em favor de tais prestadores.

Por outro viés, a decisão recorrida, entre outros fundamentos, entendeu o seguinte:

No presente caso, o recorrente trouxe aos autos as declarações fornecidas pelos profissionais Ana Carla Silva (e-fls. 171) – R\$ 2.000,00, Ivana Maria Compagnole (e-fls. 173) – R\$ 2.000,00, Lizandra Albertina Coelho Carvalho – R\$ 5.000,00 (e-fls. 174), UNIMED – R\$ 1.608,13 (e-fls 176), totalizando o valor a ser restabelecido de R\$ 10.608,13.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente alegou que:

- conforme paradigmas 102-49.032 e 104-23.347, todas as despesas médicas dedutíveis estão sujeitas à comprovação do efetivo pagamento.

O contribuinte foi intimado e apresentou contrarrazões, nas quais afirmou, em síntese, o seguinte:

- a pretensão da recorrente está fulminada pela prescrição intercorrente;
- há indícios veementes e provas documentais de que os serviços foram de fato executados e, além disso, a recorrida também carrou aos autos a prova dos pagamentos (extratos) e da efetividade dos serviços (recibos e declarações).

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.

Não conheço da alegação de prescrição intercorrente formulada pela contribuinte em sede de contrarrazões, visto que as contrarrazões servem como resposta ao recurso interposto pela parte adversa, e não como apelo em face da decisão.

Além disso, e como o recurso especial tem cognição restrita à interpretação divergente da legislação tributária, competiria à parte interessada demonstrar tal divergência, apresentando, por exemplo, os paradigmas comprobatórios (*“o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 decisões divergentes por matéria”*, conforme § 6º do art. 67 do Regimento).

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 admitidas pela decisão recorrida:

No presente caso, o recorrente trouxe aos autos as declarações fornecidas pelos profissionais Ana Carla Silva (e-fls. 171) – R\$ 2.000,00, Ivana Maria Compagnole (e-fls. 173) – R\$ 2.000,00, Lizandra Albertina Coelho Carvalho – R\$ 5.000,00 (e-fls. 174), UNIMED – R\$ 1.608,13 (e-fls 176), totalizando o valor a ser restabelecido de R\$ 10.608,13.

Segundo a Fazenda Nacional, a contribuinte deveria ter comprovado o efetivo desembolso das referidas despesas. Veja-se, nesse sentido, o seguinte trecho do apelo nobre da recorrente:

Logo, deveria o contribuinte, a fim de comprovar a realização do pagamento das despesas médicas questionadas promover a juntada aos autos de comprovantes bancários, cópias de cheques microfilmados, ordens de pagamentos, transferências, etc., enfim, elementos probatórios que comprovassem o efetivo dispêndio realizado pelo contribuinte, sendo que recibos e declarações, por si só, não servem para tal fim. Da mesma forma, deveria ter procedido com relação à comprovação de que os serviços médicos foram efetivamente prestados, trazendo aos autos exames, atestados, diagnóstico, laudos, etc..

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

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

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 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 coligar provas da existência efetiva da utilização de recibos de modo simulado.

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

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

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.

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.

Ocorre que, em se tratando das profissionais Ana Carla Silva, Ivana Maria Compagnole e Lizandra Albertina Coelho Carvalho, foram apresentadas as declarações de efls. 171/174, que, a par dos recibos, comprovam a própria efetividade e necessidade dos serviços prestados em favor da contribuinte. Trata-se, pois, dos elementos comprobatórios adicionais a que se refere a Súmula acima, de modo que a decisão recorrida é incensurável neste ponto.

De igual modo, e quanto aos valores pagos para a UNIMED Londrina, a contribuinte anexou à efl. 176 um Informativo de Despesas de Plano de Saúde, no qual aquela cooperativa atesta os valores atinentes às mensalidades aplicáveis à própria atuada. Isto é, também neste tocante, foi apresentado o elemento comprobatório adicional referido no enunciado sumular acima.

Cabe destacar, por fim, que as presentes despesas são compatíveis com os rendimentos declarados pela contribuinte, não sendo, pois, exageradas.

Logo, o recurso especial deve ser desprovido.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci