



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 11610.010462/2009-10
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.548 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 26 de maio de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MILTON CARLOS FERREIRA ALVAREZ

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

Ano-calendário: 2006

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

A apresentação de declaração do profissional não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais relativos às despesas médicas, tais como provas da efetiva prestação do serviço e do respectivo pagamento. Não comprovada a efetividade do serviço, tampouco o pagamento da despesa, há que ser mantida a respectiva glosa.

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 João Victor Ribeiro Aldinucci (relator) e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti – Redator Designado

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 2001-000.126, de recurso voluntário, e que foi totalmente admitido pela Presidência 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. 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.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para acatar as despesas médicas do próprio contribuinte, vencido o conselheiro José Ricardo Moreira, que lhe negou provimento.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente alega 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, mas não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

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 julgamento as despesas médicas do próprio contribuinte, conforme conclusão e registro da decisão recorrida, as quais estão documentadas em recibos particulares anexados às efls. 20/28, da cirurgiã-dentista Liege (L.M.P.S) e da psicóloga Cristiane (C.M.M).

Segundo a decisão recorrida, embora os recibos não tenham valor probatório absoluto, a autoridade fiscal deveria comprovar a existência de indícios que demonstrassem a sua inidoneidade, caso em que, não demonstrada, os recibos comprovariam o pagamento das despesas médicas.

Pois bem. 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 hospitalares, 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 [...].

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

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 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*

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

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

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.

No caso concreto, verifica-se que os recibos de efls. 20/28 alusivos aos honorários e despesas pagos aos profissionais Liege (L.M.P.S) e Cristiane (C.M.M) estão de acordo com o Regulamento e o art. 8º, § 2º, III, da Lei 9250/95. Além disso, e como exposto na decisão recorrida, a autoridade fiscal fiou-se apenas na inexistência de comprovação do efetivo pagamento, não tendo sequer alegado a existência de indícios que desmereceriam a idoneidade de tais documentos.

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

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.

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, Redator Designado.

Em que pese o bem fundamentado voto do relator, dele ousou a dissentar.

É que entende o Ilustre Conselheiro que a comprovação do pagamento da despesa se dá, em regra, “*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*”, sendo que exigências adicionais devem vir acompanhadas da demonstração, pelo Fisco, da existência de indícios que desmereceriam a idoneidade de tais documentos que cumpriram as formalidades legais.

Quanto ao mérito, relembre-se que o Fisco glosou despesas médicas declaradas da ordem de R\$ 24.893,18, sendo que apenas as despesas com os profissionais abaixo é que foram objeto do recurso da União, na medida em que a despesa com Plano de Saúde, do valor de R\$ 6.393,18, teve sua glosa mantida pelo colegiado *a quo*.

Profissional/PJ	especialidade	valor	recibo/fls.	declaração/fls.
Liege Maria Pereira da Silva	Cirurgiã-dentista	12.500,00	4/22	N/C
Cristiane Mendonça da Mota	psicóloga	6.000,00	23/28	N/C

Consoante se extrai da decisão recorrida, o ponto de discordância resumir-se-ia à necessidade de o contribuinte comprovar, após regularmente intimado, a transferência do numerário em função das despesas com profissionais da área médica de que pretendeu se valer por meio de recibos apresentados à Fiscalização.

Nesse ponto, cumpre destacar que a decisão de primeira instância já havia feito constar que não constara a informação de quem teria sido o paciente dos serviços prestados em qualquer um dos recibos apresentados pelo sujeito passivo, o que, *por si só e ao meu ver*, inviabilizaria a utilização desses documentos como comprovação da despesa, pelo simples motivo de não ser possível determinar se o beneficiário do serviço foi o contribuinte ou algum dos seus dependentes declarados.

Não bastasse, o sujeito passivo teria sido intimado a comprovar a efetividade dos pagamentos referentes a essas duas profissionais, o que não teria sido atendido. Confira-se o registrado no acórdão de primeira instância:

As irregularidades nos comprovantes descritas anteriormente são motivos robustos e justificadores para que a autoridade lançadora, durante a realização do procedimento fiscalizatório, expedisse o termo de intimação específico e exigisse do notificado a apresentação de esclarecimentos adicionais, como a comprovação efetiva dos pagamentos referentes a Dra. Líege Maria Pereira da Silva e Dra. Cristiane Mendonça de Mota.

E foi justamente esse o fundamento para a glosa. Veja-se:

Mantidas as demais glosas de despesas médicas, visto que o direito às suas deduções condiciona-se à comprovação dos correspondentes pagamentos, a juízo da autoridade lançadora.

Pois bem.

O ponto nevrálgico resume-se, pode-se assim dizer, quanto à necessidade, ou não, de o contribuinte, uma vez intimado, comprovar a transferência do numerário em função das despesas das quais pretendeu se valer por meio de recibos apresentados à Fiscalização.

A base legal para dedução de despesas dessa natureza é a alínea "a" do inciso II do artigo 8º da Lei 9.250/95, que assim estabelece:

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; (destaquei)

§ 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;

Veja-se, não basta que tenha eventualmente havido a despesa, melhor dizendo, a prestação do serviço ao declarante ou a seu dependente declarado em sua DIRPF. É imprescindível que tenha sido efetivamente PAGA pelo contribuinte.

De início, poder-se-ia até dizer que a despesa reputa-se comprovada por meio da indicação do nome, endereço e nº do CPF de quem recebeu o pagamento. Todavia, penso que o dispositivo acima presta-se a determinar os limites dos valores que poderiam ser aproveitados como dedução e não que uma vez lá declarados, seriam suficientes a comprovar a despesa alegadamente incorrida e paga pelo sujeito passivo, como se extrai da combinação com o artigo 73 do RIR/99. Em outras palavras, os recibos funcionam como início de prova a respaldar o intendo do contribuinte.

Da leitura do dispositivo encimado, infere-se que não basta que haja um pagamento a determinada pessoa, há de se comprovar a natureza da despesas e/ou motivo que deu azo a tal pagamento; da mesma forma, não basta que haja a prestação de serviço descrita e inicialmente evidenciada por meio da indicação do nome, endereço e CPF do profissional que prestou o serviço, há de se comprovar seu efetivo pagamento por parte do contribuinte.

Assim, penso que há de se comprovar, quando intimado, o pagamento de despesas dessa natureza, aí entendida a transferência do numerário pelo contribuinte àquele que teria prestado o serviço cuja despesa é dedutível para fins de apuração do IR, sobretudo **quando o Fisco, a seu juízo**, evidencia a necessidade de que assim seja feito, em função, por exemplo, da ocupação do contribuinte (em regra, profissionais liberais), valores envolvidos (em geral, abaixo do limite de isenção por emitente dos recibos), expressividade das despesas médicas em comparação aos rendimentos tributáveis declarados, tipo das despesas médicas envolvidas (a rigor, com fisioterapeutas, fonoaudiólogos, psicólogos, dentistas, via de regra não cobertos por planos de saúde), alíquota efetiva do imposto substancialmente inferior quando comparada com a alíquota da tabela progressiva em que se encontra o respectivo rendimento (por vezes pelo fato de receber de mais de uma fonte pagadora), nenhum ou muito pouco IR retido na fonte, o que faz com que o contribuinte apure, em regra, valor a pagar em sua DIRPF, seguidas informações, em regra bastante incomum, de *“dinheiro em caixa/dinheiro em espécie”* na Declaração de Bens e Direitos, dentre outros.

Tenho entendido que esse juízo, quanto à necessidade de se solicitar elementos adicionais ao fiscalizado, compete exclusivamente ao Fisco, que tem seu trabalho de seleção de contribuintes, ou mesmo na revisão parametrizada, pautado, a rigor, nos princípios do interesse público, da impessoalidade, da imparcialidade, da finalidade e da razoabilidade, dentre outros.

Em outras palavras, não são todos os contribuintes intimados a comprovar suas despesas médicas declaradas, mas aqueles que em função de determinados critérios de seleção merecem ser olhados mais de perto, seja para correção de eventual equívoco, seja para homologar a atividade do contribuinte, seja ainda para lhe impor o cumprimento da obrigação principal.

Não é por outro motivo que o artigo 73 do Decreto 3.000/99 estabelece que "*todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora*".

Da mesma forma, penso que eventual declaração posterior firmada pelo próprio profissional que emitira o recibo já apresentado, no intuito apenas de ratificar a informação que dele constou, não possui força probatória suficiente para dispensar a apresentação dos elementos adicionais requisitados pela autoridade fiscal.

Assim sendo, uma vez não comprovado o desembolso para pagamento das despesas com aqueles profissionais, tenho que a manutenção do lançamento, quanto a esse ponto, é um imperativo.

Frente ao exposto, voto por DAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti