



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19647.008231/2009-31
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-008.754 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 25 de junho de 2020
Recorrente LUIZ GUERRA DE MORAIS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. IMPUGNAÇÃO DOS RECIBOS APRESENTADOS. POSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS PROVAS COMPLEMENTARES.

Quando questionada a aptidão dos recibos para a comprovação das despesas médicas aduzidas pelo Contribuinte, mostra-se possível a intimação da autoridade fiscal para a apresentação de documentação complementar, mormente em se tratando, parcialmente, de serviços prestados por pessoas jurídicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

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 pelo Contribuinte contra o Acórdão n.º 2001000.011, proferido pela 1ª Turma Extraordinária da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em 27 de setembro de 2017, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 187:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2006

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

São dedutíveis na declaração de ajuste anual, a título de despesas com médicos, clínicas e planos de saúde, os pagamentos comprovados mediante documentos hábeis e idôneos, dentro dos limites previstos na lei.

Os recibos não fazem prova absoluta da ocorrência do pagamento, devendo ser apresentados outros elementos de comprovação, quando solicitados pela autoridade fiscal.

Não sendo comprovada a despesa, mediante documentação idônea, justifica-se a glosa do valor indevidamente deduzido a título de despesa médica

Foram opostos Embargo de Declaração pelo Contribuinte, mas foram rejeitados, monocraticamente, consoante consta do Despacho de fls. 211.

No que se refere ao recurso especial, fls. 222 e seguintes, houve sua admissão, por meio do Despacho de fls. 262 e seguintes, para rediscutir o **critério de comprovação de despesas médicas**.

Em seu **recurso, aduz o Contribuinte**, em síntese, que:

- a) o Contribuinte cumpriu rigorosamente o que determina a legislação fiscal, apresentando a devida comprovação das despesas médicas, hospitalares e outras;
- b) a fiscalização confirmou a validade dos recibos, furtando-se a discorrer sobre qualquer argumentação que provasse o contrário, portanto, restou caracterizada a legitimidade dos referidos documentos;
- c) a apresentação dos recibos são suficientes para comprovar as despesas incorridas, não sendo necessária a apresentação de cheques ou extratos bancários;
- d) a exigência feita pela fiscalização, nos presentes autos, não merece prosperar, uma vez que foram apresentados todos os comprovantes pelo Contribuinte, e o Fisco, unilateralmente, não tem respaldo legal para exigí-los do Contribuinte;
- e) o ônus da prova cabe, inicialmente, ao órgão fiscal, que deve investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico-tributário, no sentido de realizar o devido processo legal, no desiderato de alcançar a verdade material, bem como assegurando o contraditório e a ampla defesa;
- f) o Contribuinte só pode sofrer a incidência do Imposto de Renda sobre sua receita própria, e não sobre a de terceiros, para que se cumpra, efetivamente, a Constituição Federal e a orientação da Suprema Corte do País, no que diz respeito à vedação do confisco;
- g) se espera o regular processamento do Recurso, com o fim de que seja observada a legislação vigente e os precedentes jurisprudenciais desta Corte Superior sobre a interpretação do art. 73 do Decreto 3.000/99.

Intimada, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões, como se observa das fls. 243 e seguintes:

- a) na apreciação dos elementos de prova, é fundamental que estes não só atendam aos requisitos formais previstos na legislação, o que não ocorreu no presente caso, como sejam pertinentes e coerentes para a formação da convicção do julgador, tal como permitido no art. 29 do Decreto 7.574/2011;

b) não estão, os recibos, acompanhados de outros documentos que comprovem a realização dos serviços - tais como, requisições médicas, laudos médicos, exames, fichas de tratamento ou internamento, notas fiscais válidas de hospitais e de tratamentos, entre outros, a depender do caso -, e nem de documentos que comprovem a efetiva transferência do numerário - tais como extratos bancários, com indicação dos cheques compensados ou saques efetuados, guias de transferência bancária, cópias de cheques nominativos ou outros documentos bancários, com datas e valores coincidentes ou, pelo menos, próximos daqueles constantes dos recibos;

c) depreende-se que podem ser necessários comprovantes complementares àqueles descritos no art. 8º da Lei 9.250, de 26 de dezembro de 1995, nos casos em que são identificados elementos - presentes nos próprios recibos ou até mesmo nas especificações da despesa em si, ou em qualquer outro elemento importante apurado na ação fiscal - que fragilizem os recibos como instrumentos de prova e ponham dúvidas quanto à realização das despesas informadas;

d) seria bastante dirimente se o contribuinte houvesse apresentado alguma prova da efetividade do pagamento, por meio de cópias de cheques ou de transferências bancárias, o que não ocorreu;

e) o ônus de provar a dedução da base de cálculo do imposto é do contribuinte que a informa e pleiteia em sua declaração de ajuste anual, como se pode ler no art. 11, §4º, do Decreto-Lei nº 5.844/1943, reproduzido no art. 73 do Decreto nº 3.000/1999, que assim dispõe.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes os requisitos de admissibilidade.

Conforme narrado, a controvérsia suscitada reside na rediscussão sobre o **critério de comprovação de despesas médicas**.

O Acórdão recorrido assim tratou da matéria:

A base legal que possibilita as deduções pleiteadas está descrita no artigo 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

(...)

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;

(...)

Como se depreende da legislação transcrita, a dedução das despesas médicas na Declaração de Imposto de Renda está sujeita à comprovação a critério da Autoridade Lançadora. Os pagamentos efetuados que devem ser comprovados pelo contribuinte, segundo expressa disposição legal são exatamente aqueles relativos às despesas médicas.

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega e, tendo o contribuinte informado, em sua declaração de ajuste anual, deduções com despesas médicas, deve fazer prova, quando solicitado. Quanto à comprovação de despesa, item redutor do resultado tributável é importante trazer à colação lição de Antônio da Silva Cabral in Processo Administrativo Fiscal, São Paulo, Saraiva, 1993, pg. 298:

“Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte”.

É o que estabelece o artigo 73 do Regulamento do Imposto de Renda, ao dispor expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprovar e justificar as despesas médicas.

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).

Comumente é aceito, para comprovar o pagamento das despesas médicas, o recibo firmado pelo profissional da área médica, quando o serviço for prestado por pessoa física, ou a Nota Fiscal, se por pessoa jurídica. No entanto, é lícito a autoridade fiscal exigir, a seu critério, conforme o artigo 73 acima transcrito, outros elementos de provas adicionais, caso não fique convencido da efetividade da prestação dos serviços ou do respectivo pagamento.

É equivocado entender-se que basta para comprovação de despesas médicas a apresentação de recibo contendo o nome, endereço e número do CPF ou CNPJ de quem prestou o serviço. Essa não é a correta interpretação ao inciso III, § 2º do artigo 8º da Lei 9.250 (matriz legal do art. 80, § 1º, III, do RIR/1999).

A essência do dispositivo é a especificação e comprovação dos serviços prestados e também dos pagamentos, tanto que se admite o cheque nominativo como documento comprobatório, por ser prova de transferência de numerário entre pessoas.

No entanto, mesmo essa forma de prova pode estar sujeita à justificação da efetiva prestação do serviço, quando dúvidas razoáveis acudirem ao fisco, pois a prestação do serviço ao contribuinte ou a seus dependentes, aliada ao pagamento, é o substrato material a dar guarida à dedução, consoante o inciso II do mesmo art. 8º da Lei 9.250, de 1995.

A exigência em questão não é para que se comprove o pagamento por meio de cheque, mas que quando solicitada a comprovação do pagamento essa seja feita por meio de documentos hábeis a demonstrar tal fato.

Observe-se que ao efetuar o pagamento das despesas o contribuinte pode lançar mão da emissão de cheque nominal ao profissional que lhe presta o serviço, mas também pode efetuar saques ou realizar transferência bancária para quitar o gasto médico. No caso do cheque nominal, a apresentação de cópia do documento é suficiente para comprovar a efetividade do pagamento.

A atividade de fiscalização, pela sua natureza, tem por escopo a garantia do crédito tributário, de sorte que a autoridade fiscal, no exercício de suas atribuições, por imposição legal, procura cercar-se das cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, solicitando a prova do efetivo pagamento das despesas declaradas.

Neste sentido, para gozar as deduções com despesas médicas, não basta ao contribuinte a disponibilidade de simples recibos ou declarações, pois deverá comprovar, de forma objetiva, a efetiva prestação do serviço médico e o pagamento realizado. Importante frisar que a não aceitação dos recibos não está fundamentada na falsidade dos documentos, mas na falta de comprovação do efetivo pagamento e prestação dos serviços. Isso não implica, necessariamente, falsidade documental, mas, sim, a imprestabilidade dos recibos apresentados para fruição do benefício fiscal.

Não quer dizer que o contribuinte não tenha efetuado os gastos no montante declarado, mas diante dos altos valores envolvidos, é lícito ao fisco exigir a prova incontestável da efetividade dos pagamentos. A inversão legal do ônus da prova transfere para o impugnante a comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação.

Por pertinente, incumbe dizer que as afirmações constantes de documentos, sejam os recibos ou as declarações prestadas pelos profissionais, não podem ser opostas, incontinenti, à Fazenda Pública, que têm seus próprios mecanismos e poderes.

No que se refere à comprovação das despesas médicas, sustenta o Recorrente que *a apresentação dos recibos é suficiente para a comprovação das despesas incorridas, não sendo necessária a apresentação de cheques ou extratos bancários.*

Por outro lado, assevera a Recorrida que podem ser *necessários comprovantes complementares àqueles descritos no art. 8º da Lei 9.250, de 26 de dezembro de 1995, nos casos em que são identificados elementos - presentes nos próprios recibos ou até mesmo nas especificações da despesa em si, ou em qualquer outro elemento importante apurado na ação fiscal - que fragilizem os recibos como instrumentos de prova e ponham dúvidas quanto à realização das despesas informadas.*

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

Foram apresentados, entre outros, recibos de despesas com fonoterapia relativos A profissional Ana Sulamita de Oliveira, CPF 521.941.084-91, no valor total de R\$ 4.920,00; recibos de despesas com psicoterapia, no valor de R\$ 3.000, 00, relativos ao profissional Marcos Martins de Oliveira CPF: 179.437.604-68; recibos relativos a tratamento fisioterapêutico domiciliar, no valor de R\$ 6.000,00, relativos A profissional Rita de Cassia Farias, CPF: 720.532.594-15; recibos relativos a serviços médicos profissionais em nome da profissional Maria Catarina de Melo Dias (011.230.164-96), no valor total de R\$ 9.250,00 e recibos relativos a psicoterapia domiciliar, no valor de R\$ 11.280,00, em nome da profissional Kátia.Oliveira (732.708.904-78). Apresentou, também, despesas relativas a exames laboratoriais, no valor de R\$ 10.000,00, conforme recibos em nome do Laboratório Biomed Análises Clínicas LTDA (03.093.492/0001 - 03). Diante dos elevados valores despendidos, foi solicitada a apresentação de documentação comprobatória dos efetivos pagamentos, como também, nota fiscal das despesas efetuadas com O Laboratório acima citado.

O Art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR Decreto n - 3.000 de 26/03/1999) especifica:

Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

Tendo em vista que o contribuinte, apesar de intimado, não comprovou o efetivo pagamento dos serviços acima discriminados, procedemos & glosa da dedução com despesas médicas, relativas aos recibos acima citados, no valor total de R\$ 44.450,00.

Procedemos, também, A glosa de despesas efetuadas com a Clínica de Fraturas, no valor de R\$ 307,00, e também com a UNIMED Recife, no valor de R\$ 4.446,04 (agregado), tendo em vista se tratar de despesas efetuadas com beneficiários que não constam como dependentes do declarante.

Nota-se, consoante bem delineado na decisão recorrida, que os recibos foram questionados como único meio de prova das despesas incorridas, com justificativa para tanto, que foi a elevada quantia dos valores despendidos.

Nesse contexto, foi realizada intimação específica para a complementação dos documentos, fls. 87, considerando também a possibilidade de apresentação de notas fiscais, pois alguns serviços foram prestados por pessoas jurídicas.

Nota-se, assim, que o Contribuinte não se desincumbiu do ônus de demonstrar o seu direito de dedução, devido às supostas despesas médicas incorridas.

Desse modo, 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.

Assim, extraio dos autos que houve impugnação dos recibos, devido a consideração das elevadas quantias neles constantes, razão pela qual a autoridade fiscal solicitou a complementação dos documentos, inclusive partindo do pressuposto de que alguns dos serviços foram prestados por pessoas jurídicas e, portanto, poderiam ser comprovados com a apresentação das notas fiscais.

No caso concreto sob **análise, a autoridade fiscal, no exercício do poder-dever que lhe é atribuído, constatada uma suposta irregularidade da documentação particular, solicitou, motivadamente, provas pertinentes à comprovação das despesas.**

Não tendo o Contribuinte apresentado a documentação solicitada ou outra que fosse suficiente para a demonstração do direito à dedução, entendo pela manutenção da decisão recorrida.

Convém ressaltar que, não obstante as razões expostas, a maioria do Colegiado entende que os recibos, por si sós, não são aptos para a comprovação das despesas incorridas, sendo necessária a comprovação do efetivo pagamento.

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