



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19647.009097/2007-23
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-008.752 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 25 de junho de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JAMISSON JOSE CARDOSO DOS SANTOS

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

Exercício: 2003

DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS. IMPUGNADOS. AUSÊNCIA DE DEVIDA COMPROVAÇÃO.

Apesar de os recibos de despesas médicas não possuírem valor absoluto para sua comprovação, a recusa dos documentos pela autoridade fiscal deve ser fundamentada, inclusive para que se instaure o efetivo contraditório.

Quando impugnados os documentos mencionados, a apresentação de comprovação complementar se faz necessária para os fins da manutenção da dedução pleiteada.

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 dar-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 pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2001000.970, proferido pela 1ª Turma Extraordinária da 2ª Seção de

Julgamento do CARF, em 11 de dezembro de 2018, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 52:

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.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 59 e seguintes, houve sua admissão, por meio do Despacho de fls. 76 e seguintes, para rediscutir **o critério da comprovação das despesas médicas**.

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

- a) não há como considerar como comprovadas, para fins de dedução, as despesas médicas glosadas pela auditoria fiscal, dadas as particularidades do caso concreto examinado;
- b) diante de dúvidas ou suspeição quanto à idoneidade da documentação apresentada, o que põe em questionamento a própria existência das despesas médicas, o Fisco pode e deve perquirir se os serviços foram efetivamente prestados ao declarante ou a seus dependentes (efetividade dos serviços) e se houve o efetivo dispêndio de recursos pelo declarante para pagamento dessas despesas (efetivo pagamento);
- c) a despesa médica somente pode ser acolhida como dedução quando comprovado o efetivo pagamento, isto quando haja um documento que comprove a efetiva entrega do dinheiro ao prestador do serviço, e o próprio texto legal contém indicação de que atende esse requisito um cheque nominativo;
- d) quando o pagamento é efetuado em moeda corrente, para fins tributários, o recibo não constitui prova suficiente para no sentido de que seu objeto tenha sido concretizado, justamente porque pode ser emitido em qualquer momento do presente com referência a um fato passado;
- e) aliam-se a este detalhe, a possibilidade de o emitente não ter prestado o serviço, não ter recebido a efetiva quantia, ou ter recebido, mas não oferecido esse rendimento à tributação e por consequência informado ao fisco que não recebeu a quantia, etc., enfim são diversos os motivos pelos quais o recibo isolado não se presta como prova suficiente ao pagamento;
- f) existem duas formas diversas de acolher os documentos relativos aos fatos que integram o processo: perante o Direito Civil e para fins de subsunção à norma que autoriza a dedução do Imposto de Renda, no campo do Direito Tributário. Frente à primeira, um recibo, por exemplo, pode satisfazer determinada demanda de quitação de um serviço ou de uma aquisição, enquanto, perante a segunda, este pode não atender à comprovação requerida na lei, por deixar de conter um ou mais requisitos. Observe-se que uma situação jurídica civil de quitação é satisfeita com o recibo, no entanto, esse documento isolado pode não atender os requisitos da situação tributária, o que é o caso dos autos;
- g) despesa médica deve estar devidamente especificada. O termo “especificada” não é suprido pelos itens indicados no texto legal, em seguida: 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 (...), mas tem por objeto o tipo de tratamento a que se reporta o pagamento. Especificar algo é atribuir-lhe a qualidade correta, de tal forma que se possa inserir esse algo dentro de uma classificação;
- h) o interessado foi intimado a apresentar elementos de prova da efetividade dos serviços prestados e correspondentes pagamentos, não logrando fazê-lo. Ora na relação

jurídico-tributária o ônus da prova incumbe a quem alega o direito. Assim, à autoridade fiscal compete investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência ou não do fato tributário, observando os princípios do devido processo legal, da verdade material, do contraditório e da ampla defesa;

i) para se fazer jus a deduções na Declaração de Ajuste Anual, se torna indispensável que o contribuinte observe todos os requisitos legais, sob pena de ter os valores pleiteados glosados. Afinal, todas as deduções, inclusive as despesas médicas, por dizerem respeito à base de cálculo do imposto, estão sob reserva de lei em sentido formal, por força do disposto na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), art. 97, inciso IV;

j) não há elementos nos autos que dê segurança para declarar as deduções como válidas, razão pela qual devem ser mantidas as glosas e acatadas as razões aduzidas pelo julgador de primeira instância.

Intimado, o Contribuinte não apresentou Contrarrazões, como se observa do Despacho de fls. 144.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

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

O lançamento discutido nestes autos trata da glosa de despesa médica no montante de R\$ 18.555,00, sob o fundamento de que seria indevida em virtude da falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para dedução.

Em complementação à descrição dos fatos, consta a breve informação, fl. 10 (V1):

Glosa despesa médica R\$ 18.555,00. Contribuinte não comprovou o efetivo pagamento. Não apresentou cópia de Cheques, Comprovantes de transferência bancária. **Os extratos bancários apresentados não demonstram cheques/saques compatíveis** com recibos de valor total R\$ 38.555,00 (R\$ 20.000,00 e R\$ 18.555,00). **Foi considerado o valor de R\$ 20.000,00 e glosado o valor de R\$ 18.555,00.**

A respeito do tema, o voto condutor do acórdão vergastado assim dispôs:

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 (DecretoLei 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 (DecretoLei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

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, encontra-se 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 o ordenamento jurídico atual. 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.

Nesse contexto, a **fim de reavaliar o critério de aferição da prova**, no que se refere à comprovação das despesas médicas, **sustenta a Recorrente** que diante de dúvidas ou suspeição quanto à idoneidade da documentação apresentada, o que põe em questionamento a própria existência das despesas médicas, o Fisco pode e deve perquirir se os serviços foram efetivamente prestados ao declarante ou a seus dependentes (efetividade dos serviços) e se houve o efetivo dispêndio de recursos pelo declarante para pagamento dessas despesas (efetivo pagamento).

Além disso, acrescenta que para se fazer jus a deduções na Declaração de Ajuste Anual, se torna indispensável que o contribuinte observe todos os requisitos legais, sob pena de ter os valores pleiteados glosados. Afinal, todas as deduções, inclusive as despesas médicas, por dizerem respeito à base de cálculo do imposto, estão sob reserva de lei em sentido formal, por força do disposto na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), art. 97, inciso IV.

Acerca da controvérsia, cabe tecer algumas considerações iniciais.

Em regra, *as declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários*, como se extrai do art. 219 do Código Civil. Assim, pelo teor do dispositivo mencionado, os recibos, para o direito civil, não gozariam de **presunção de veracidade em relação ao fisco**.

Contudo, em regramento específico, o art. 73 do RIR preceitua que, para os fins de dedução de despesas médicas, os pagamentos devem **ser especificados e comprovados**, com indicação do nome, do endereço e do número de inscrição no CPF ou no CNPJ de **quem os recebeu**, e, **na falta de documentação**, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento, como abaixo transcrito:

Art. 73. Na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda devido na declaração de ajuste anual, poderão ser **deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, e as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias** (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, **caput**, inciso II, alínea “a”).

§ 1º Para fins do disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, e a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativos ao **próprio tratamento e ao de seus dependentes**;

III - limita-se aos pagamentos **especificados e comprovados, com indicação do nome, do endereço e do número de inscrição no CPF ou no CNPJ de QUEM OS RECEBEU**, e, na **FALTA DE DOCUMENTAÇÃO**, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro; e

V - na hipótese de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação **com receituário médico e nota fiscal** em nome do beneficiário.

(...)

Observa-se que a legislação específica estabelece a forma de comprovação a ser feita para a dedução de despesas médicas, sendo os recibos documento que contém as especificações da norma. Por tal razão, quando não apresentados, a lei determina que seja feita a indicação do cheque nominativo.

A interpretação que faço da lei, em sua literalidade, é a de que o efetivo desembolso é prova subsidiária, quando da falta da documentação com os dados de quem recebeu os pagamentos, enquadrando-se, nesse regramento, os recibos.

Tal falta da documentação deve ser entendida não só como a ausência de apresentação, como também a impugnação dos documentos apresentados, que demonstre a sua inaptidão como meio de prova, seja quanto à autenticidade ou veracidade das informações contidas.

Desse modo, especificamente para comprovação de despesas médicas, os recibos são provas usuais do pagamento, e, apenas na ausência ou na impugnação deles, quando do lançamento, pode a autoridade se socorrer de outras provas para que fique demonstrado o efetivo pagamento.

Nota-se, pelo que dispõe a notificação de lançamento, que os recibos foram desconsiderados como meio de prova das despesas incorridas, com justificativa para tanto, com base no **fundamento** de que **os extratos bancários apresentados não demonstram**

cheques/saques compatíveis com recibos de valor total R\$ 38.555,00 (R\$ 20.000,00 e R\$ 18.555,00). **Foi considerado o valor de R\$ 20.000,00 e glosado o valor de R\$ 18.555,00.**

Nesse cenário, a **autoridade fiscal, no exercício do poder-dever que lhe é atribuído, tem a prerrogativa de, uma vez 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 com a devida impugnação, motivo que me conduz à reforma da decisão de piso.**

Cumprе salientar que, para a maioria do Colegiado, os recibos, por si sós, não são aptos para a comprovação das despesas médicas incorridas, sendo necessária a comprovação do efetivo pagamento.

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

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz