



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10120.005574/2006-65
Recurso n° 165.766 Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-01.775 – 2ª Turma
Sessão de 28 de setembro de 2011
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CLAYTON JULIO GONÇALVES

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

DESPESAS MÉDICAS — RECIBOS QUE ATENDEM AS EXIGÊNCIAS DA LEGISLAÇÃO — REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPF — OBRIGATORIEDADE.

Para rejeição de recibos médicos que atendem os requisitos da legislação, deve a autoridade autuante comprovar que os serviços não foram regularmente prestados ou pagos. Não se pode, simplesmente baseado em reiterada prática de dedução indevida de outras despesas pelo contribuinte, glosar àquelas que obedecem aos requisitos formais da legislação, sem um aprofundamento da investigação que desnude a inidoneidade dos recibos.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Manoel Coelho Arruda Junior – Relator

EDITADO EM: 09/11/2011

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco Assis de Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 154-168), interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, em face do acórdão nº 106-17.132 (fls. 624-633) da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, proferido em 10 de outubro de 2008, que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte para excluir da base cálculo o valor de R\$ 8.500,00 no ano calendário 2004, decorrente de glosa de despesas médicas, que segundo a administração tributária, não foram devidamente comprovadas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: DESPESAS MÉDICAS — RECIBOS QUE ATENDEM AS EXIGÊNCIAS DA LEGISLAÇÃO — REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPF — OBRIGATORIEDADE — Para rejeição de recibos médicos que atendem os requisitos da legislação, deve a autoridade autuante comprovar que os serviços não foram regularmente prestados ou pagos. Não se pode, simplesmente baseado em reiterada prática de dedução indevida de outras despesas pelo contribuinte, glosar àquelas que obedecem aos requisitos formais da legislação, sem um aprofundamento da investigação que desnude a inidoneidade dos recibos.

Insurge a Procuradoria contra o acórdão atacado por entender que houve afronta à Lei nº 9.259/1995 e a Lei nº 8.134/ 1990 quanto à indevida dedução no Imposto de Renda Pessoa Física do contribuinte, tendo em vista a apresentação de recibos inidôneos para comprovar tais despesas médicas. Segundo a recorrente, os requisitos para a comprovação válida de dedução no IRPF, relativamente às despesas médicas, estão presentes no art. 8º da Lei nº 9250/1995. Senão vejamos:

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

I – de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II – das deduções relativas:

a) aos 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;

(...)

§ 2o O disposto na alínea a do inciso II:

I – aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas

com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como 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 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;

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

V – no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

A Lei nº 8.134/1990 também dispõe sobre o tema em seu art. 8º. Vejamos:

Art. 8o Na declaração anual (art. 9o), poderão ser deduzidos:

I – os pagamentos feitos, no ano-base, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos;

§ 1o O disposto no inciso I deste artigo:

b) restringe-se aos pagamentos feitos pelo contribuinte relativo ao seu próprio tratamento e ao de seus dependentes;

c) é condicionado a que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no Cadastro de Pessoas Jurídicas, de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Em seus argumentos, a Procuradoria da Fazenda Nacional defende que em nenhum dos recibos há comprovação dos serviços médicos informados pelo contribuinte em sua declaração de ajuste anual, bem como restam dúvidas se o verdadeiro beneficiário dos tratamentos médicos era mesmo o contribuinte ou algum de seus dependentes.

Por meio de análise preliminar, a i. Presidente da então Primeira Presidente da Sexta Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes deu seguimento ao recurso interposto por entender preenchidos os pressupostos de admissibilidade – despacho fls. 634-636.

Em Contra-Razões às fls. 310-312, o contribuinte pugna pela manutenção do acórdão recorrido, tendo em vista a infração imputada estar baseada unicamente em suposições, sendo que a Fazenda Pública não pode condenar sem que existam provas inequívocas da infração cometida, sob pena de se perpetuar injustiça.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior, Relator

Conheço do recurso interposto por cerca-se dos requisitos necessários ao seu seguimento, conforme o disposto no art. 67 do Regimento Interno do CARF, passando, deste modo, a análise das razões recursais.

Diante dos fatos narrados, pretende a Procuradoria o restabelecimento da glosa procedida pela autoridade lançadora, relativamente aos valores não comprovados com provas inequívocas do pagamento por serviços médicos, aduzindo que os simples recibos não se prestam a comprovar a efetividade e pagamento dos tratamentos.

Por sua vez, a Câmara recorrida entendeu por bem afastar a pretensão fiscal, sob o argumento de que os recibos apresentados pela contribuinte seriam capazes de comprovar a efetividade e pagamento das despesas médicas em comento.

Em que pesem os argumentos da recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Diante dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se isento de falha, devendo ser mantido.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, cuja contrariedade foi apontada pela recorrente como requisito essencial à interposição do recurso ora em análise:

“Lei n° 9.250/1995

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;"

"Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda

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).

§ 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 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irrecurável na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 5º).

[...]

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 (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, bem como 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 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;

[...]"

Observe-se, que o legislador exigiu para a comprovação das despesas médicas apenas a indicação dos dados do pagamento, além daqueles do profissional prestador do serviço. Quis assim, que a Administração Tributária, com base nos dados oferecidos por ambos os contribuintes, estabelecesse a conexão das informações declaradas para a devida verificação de veracidade dos recibos apresentados.

Na hipótese dos autos, o contribuinte comprovou o efetivo pagamento dos serviços médicos mediante apresentação dos recibos do profissional, devendo a Fazenda, desse modo, promover as diligências necessárias, junto ao profissional, a fim de comparar tais informações, conforme afirmado no voto condutor do acórdão recorrido:

Os recibos vergastados pela fiscalização foram acostados aos autos na fase anterior à autuação (fls. 44 a 52), tendo o recorrente e sua esposa como beneficiários dos serviços, sendo:

05 recibos, no valor global de R\$ 1.500,00, pagos à fisioterapeuta Elisangela C. Macedo;

• 03 recibos, no valor global de R\$ 1.500,00, pagos ao dentista Paulo Roberto Peixoto;

• 03 recibos, no valor global de R\$ 1.500,00, pagos à dentista Zilma Nascimento Peixoto;

• 02 recibos, no valor global de R\$ 1.000,00, pagos à fisioterapeuta Ana Flávia Alves e Silva;

• 02 recibos, no valor global de R\$ 3.000,00, pagos ao médico Wilson Geraldo Santos.

Neste ano-calendário, o contribuinte havia informado em sua declaração de ajuste anual um montante de despesas médicas de R\$ 11.157,20, pagos a clínicas, hospitais e planos de saúde, não havendo qualquer identidade destes com os beneficiários dos pagamentos acima. A autoridade autuante glosou a maior parte da despesa médica (glosa de R\$ 9.981,41), mantendo, apenas, um montante de R\$ 1.175,79 pago à Unimed. Considerando que nenhum dos beneficiários acima nominados constaram na declaração do ano-calendário 2004, a autoridade autuante não considerou quaisquer dessas despesas.

Já a autoridade julgadora colocou sob suspeita os recibos acima, porque o contribuinte, intimado a comprovar as despesas médicas de beneficiários constantes em sua declaração de ajuste, comprovou despesas feitas com outros beneficiários.

Ocorre que a fiscalização não poderia rechaçar os recibos das despesas médicas em debate, simplesmente pelo fato de o declarante ter confessado despesas outras, de beneficiários distintos. Caberia a fiscalização intimar os beneficiários dos recibos de fls. 44 a 52, objetivando comprovar, ou não, a prestação do serviço. Ainda, poderia ter intimado o declarante a comprovar o efetivo pagamento. Caso comprovado que o serviço não tinha sido prestado ou pago, poder-se-ia, então, perpetrar a glosa.

Assim, ausente um aprofundamento da investigação para infirmar os recibos médicos em debate, considerando que estes preenchem os requisitos básicos do art. 46 da IN SRF nº 15/2001, nesta instância, somente resta acatá-los como aptos a reduzir a base de cálculo do imposto de renda.

Ante o exposto, deve-se reduzir a base de cálculo do imposto de renda do ano-calendário 2004 em R\$ 8.500,00

Não se pode inverter o ônus da prova, quando inexistir dispositivo legal assim contemplando, a partir de uma presunção legal. *In casu*, havendo dúvidas quanto à efetividade e ao pagamento dos serviços médicos prestados, caberia a fiscalização se aprofundar no exame das provas, intimando, inclusive, o profissional médico a prestar esclarecimentos, como ocorre em inúmeras oportunidades, sendo defeso, no entanto, presumir que os serviços médicos não foram prestados tão somente pelo fato do declarante ter confessado despesas outras, de beneficiários distintos, assim como descreveu o voto condutor do acórdão recorrido.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal atuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, identificando perfeitamente a sujeição passiva, como segue:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Decorre daí que quando não couber a presunção legal, a qual inverte o ônus da prova ao contribuinte, deverá a fiscalização provar a ocorrência do fato gerador do tributo, com a inequívoca identificação do sujeito passivo, só podendo praticar o lançamento posteriormente a esta efetiva comprovação, sob pena de improcedência do feito, como aqui se vislumbra.

Ademais, como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito, o ônus da prova cabe a quem alega, *in casu*, ao Fisco, especialmente por inexistir disposição legal contemplando a presunção para a glosa de despesas médicas escoradas exclusivamente em recibos, incumbindo à fiscalização buscar e comprovar a realidade dos fatos, podendo para tanto, inclusive, intimar os prestadores de serviços para confirmar a idoneidade dos documentos ofertados pela contribuinte.

A doutrina não discrepa dessas conclusões, consoante de infere dos ensinamentos de renomado doutrinador Alberto Xavier, em sua obra “Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro”, nos seguintes termos:

“ B) Dever de prova e “in dubio contra fiscum”

Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova

(beweilöigkeit), esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as presunções legais relativas.

[...]” (Xavier, Alberto – *Do lançamento no direito tributário brasileiro* – 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005) (grifos nossos)

Outro não é o posicionamento do eminente professor Paulo de Barros Carvalho, que assim preleciona:

“ Com a evolução da doutrina, nos dias atuais, não se acredita mais na inversão da prova por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos e tampouco se pensa que esse atributo exonera a Administração de provar os ocorrências que afirmar terem existido. Na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, **o que significa dizer que o Fisco tem que oferecer prova contundente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa.**” (CARVALHO, Paulo de Barro. *Notas sobre a Prova no Procedimento Administrativo Tributário*. In: SHOUERI, Luís Eduardo – cood. – *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. II, p. 860) (grifamos)

Por sua vez, a jurisprudência administrativa é firme e mansa nesse sentido, exigindo a comprovação por parte do fiscal autuante dos fatos imputados aos contribuintes, mormente quando o lançamento não se apoiar em presunções legais, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“**IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS** – Nas presunções simples é necessário que o fisco esgote o campo probatório. A atividade do lançamento tributário é plenamente vinculada e não comporta incerteza. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN.” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 107-06.229 – Sessão de 22/03/2001)

[...]

IRPF – PRESUNÇÕES – Em matéria tributária as presunções admitidas somente se referem às expressamente autorizadas em lei, presentes os pressupostos legais exigíveis à sua sustentação.

[...]” (4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 104-16.433 – Sessão de 08/07/1998)

“**IRPF - ATIVIDADE RURAL - CONDOMÍNIO - RENDIMENTOS - OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - PRESUNÇÃO** - A obrigação tributária deflui da lei, não podendo criar imposição fiscal por mera presunção subjetiva da autoridade administrativa. Os rendimentos da atividade rural em condomínio devem ser tributados na proporção que couber a cada um, ex vi do artigo 13 da Lei n. 8.023/90, art. 13. Recurso

provido.” (2ª Câmara do 1º Conselho Contribuintes – Acórdão nº 102-44022, Sessão de 08/12/1999) (grifamos)

Não bastasse isso, a existência de eventual DÚVIDA, ao contrário do que sustenta a Procuradoria, só pode vir a beneficiar o acusado, qual seja, o contribuinte, em observância ao artigo 112 do CTN, que assim dispõe:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

Assim, o Acórdão recorrido deve, desse modo, ser mantido para retirar da base de cálculo do IRPF, ano calendário 2004, o valor de R\$ 8.500,00 decorrente da glosa das despesas médicas devidamente comprovadas, por meio de recibos que indicaram o valor pago, os dados e a assinatura do profissional prestador do serviço.

Por todo o exposto, estando o Acórdão atacado em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É o voto.

(Assinado digitalmente)

Manoel Coelho Arruda Junior