



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

Processo n° 10640.002459/2010-46
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-007.922 – 2ª Turma
Sessão de 23 de maio de 2019
Matéria IRPF - DEDUÇÕES
Recorrente ALBERTO CALIXTO ANTONIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009

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

A apresentação de recibo, por si só, não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais, tais como provas da efetiva prestação do serviço e de seu pagamento.

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 voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva (relatora), Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício.

Patrícia da Silva - Relatora.

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício). Ausente a conselheira Ana Paula Fernandes.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e-fls. 205/217, contra o acórdão nº 2801-002.199, julgado na sessão do dia 20 de janeiro de 2012 pela 1ª Turma Especial da 2ª Seção do CARF, que restou assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2009

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.

O princípio do contraditório preside a fase processual a partir da impugnação, quando se instaura o litígio. A fase de fiscalização é presidida pelo princípio inquisitorial, não constituindo cerceamento do direito de defesa a ausência de comunicação ao contribuinte de todos os atos praticados pela fiscalização nesta fase.

DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO. POSSIBILIDADE.

Todas as despesas médicas estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar elementos de prova dos respectivos pagamentos. Nessa hipótese, a apresentação tão-somente de recibos, mesmo que acompanhadas por declarações prestadas pelos respectivos profissionais acerca da realização dos serviços, sem a prova do efetivo pagamento, não é suficiente para comprovar o direito à dedução pleiteada.

PROVA. APRECIÇÃO PELO JULGADOR.

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. VIOLAÇÃO. APRECIÇÃO.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Dessa forma não lhe cabe apreciar alegações de violação a princípios constitucionais que tenham por objetivo afastar a aplicação da lei tributária.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não constituem normas complementares do Direito Tributário, posto que inexiste lei que

lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual só produzem efeitos entre as partes envolvidas, não beneficiando nem prejudicando terceiros. Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

Como descrito pela Câmara a quo:

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrada a Notificação de Lançamento de fls. 04/07, relativa à Declaração de Ajuste Anual-DAA do Imposto de Renda Pessoa Física do exercício 2009, ano-calendário 2008, em que foi apurado um crédito tributário correspondente a R\$ 7.797,94, decorrente da glosa de despesas médicas, no valor de R\$ 15.000,00, por falta da comprovação do efetivo desembolsos de tais quantias, e da compensação indevida de imposto complementar, no valor de R\$ 95,76, em virtude da existência de divergência entre o valor declarado e o valor comprovado, conforme descrição dos fatos de fls. 05, reproduzida a seguir:

(...)

Em relação às despesas médicas, esclareceu que a glosa teve como fundamento a não comprovação da efetividade da entrega de recursos aos profissionais liberais emitentes dos recibos apresentados pelo contribuinte ao Fisco, e não o exagero dos valores declarados. Destacou que a autoridade fiscal pode exigir outros meio de prova das despesas médicas, além dos recibos, quando existir dúvida por parte do Fisco acerca da veracidade dos valores declarados e que, neste caso, o ônus da prova é do contribuinte, nos termos do artigo 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) vigente, cuja matriz legal é o artigo 8º, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.250/95. Ressaltou que os recibos os recibos “são documentos particulares e, como tais, no contorno jurídico, dão notícias apenas dos fatos e da forma como esses possivelmente teriam ocorrido, mas não fazem prova da efetividade de sua ocorrência (CPC, art.368), e as declarações presumem-se verdadeiras apenas em relação ao signatário (Código Civil, art. 219), sendo que, quando enunciam o recebimento de um crédito, fazem prova tão-somente contra quem os escreveu (CPC, art. 376) e valem entre as partes neles consignadas, não em relação a terceiros, estranhos ao ato (Código Civil, art. 221)”.

Intimado, o Contribuinte interpôs Recurso Especial, e-fls. 205/217, requerendo a reforma do acórdão, alegando que os recibos são suficientes para comprovar despesas médicas.

Apresenta como paradigma os acórdãos abaixo:

Acórdão n.º 10617.215

ASSUNTO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS (IRPF)

Anocelndário:

2000, 2001, 2002.

*DESPESAS DEDUTÍVEIS. RECIBOS DOS PAGAMENTOS DAS
DESPEAS*

*QUE CUMPREM AS FORMALIDADES DA LEGISLAÇÃO.
GLOSA UNICAMENTE BASEADA NA AUSÊNCIA DE
COMPROVAÇÃO DOS PAGAMENTOS E EM EVENTUAL
DESpropORÇÃO ENTRE AS DESPEAS E OS
RENDIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.*

É ônus de a autoridade autuante comprovar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o montante do imposto devido e identificar o sujeito passivo, na forma do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Assim, cabe a autoridade fiscalizadora fazer a prova necessária para infirmar os recibos de despesas dedutíveis acostados aos autos pelo fiscalizado, comprovando a não prestação do serviço ou o não pagamento. Não se pode, simplesmente, glosar as despesas médicas com base em eventual desproporção entre as despesas e os rendimentos do fiscalizado, ou pelo fato deste não comprovar documentalmente o pagamento, já que o contribuinte, em relação a este último ponto, não está obrigado a liquidar as obrigações representativas dos serviços por títulos de créditos, podendo fazer a liquidação em espécie. Ainda, diversas declarações dos profissionais ratificando a prestação do serviço foram juntadas aos autos, o que confirma a higidez das despesas dedutíveis, devendo restabelecê-las.

Recurso voluntário provido.

Acórdão n.º 104-16.279

DESPEAS MÉDICAS. DEDUÇÃO.

Havendo a identificação do beneficiário do pagamento e do contribuinte, devem ser admitidos os recibos como meio comprobatório da despesa médica.

Recurso provido.

Conforme despacho de e-fls. 232/233, o Recurso foi admitido, conforme trecho transcrito abaixo:

Os acórdãos paradigmas, ao contrário do recorrido, consideram que os recibos devem ser admitidos como meio comprobatório das despesas médicas, e que a glosa não pode ser baseada unicamente na ausência de comprovação dos pagamentos.

A decisão foi proferida por órgão julgador diferente daquele do presente processo, não foi reformada e a matéria tratada não é objeto de súmula. Portanto, patente a divergência jurisprudencial.

Na forma dos arts. 67 e 68 do Anexo II do RICARF, DOU seguimento ao recurso especial do contribuinte.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões de e-fls. 235/241, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e conforme despacho de admissibilidade de e-fls. 232/233, preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

A matéria em discussão é a comprovação efetiva das despesas médicas para fins de dedução na base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física.

O presente Recurso Especial interposto pelo Contribuinte limita-se à discussão de serem os recibos juntados aos autos provas suficientes para caracterização da prestação de serviços ao contribuinte.

Destaco o disposto no art. 8º da Lei nº 9.250/1995:

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 nãotributáveis, 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 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:

I aplicase, 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 restringese aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III limitase 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; (...)

Pela leitura dos dispositivos acima, bastaria a apresentação dos recibos pelos respectivos profissionais, devendo tais documentos trazerem elementos suficientes para identificação do prestador de serviço que recebeu os valores despendidos pelo contribuinte.

Destaco que das e-fls. 80/138 e 144/148, constam os recibos apresentados pelo Contribuinte para comprovar os gastos, que apresentam os dados dos profissionais que prestaram os serviços e os cheques de alguns pagamento.

Nesse sentido, apresento o meu posicionamento exarado no acórdão nº **9202-005.323**, prolatado na sessão do dia 30 de março de 2017:

Na hipótese dos autos, a contribuinte comprovou a efetividade e pagamento dos serviços médicos mediante apresentação dos recibos do profissional, não tendo a fiscalização declinado qualquer fato que pudesse macular a idoneidade de aludida documentação.

Corroborou, ainda, os recibos ofertados com Laudos, fichas e Exames Médicos, acostados aos autos junto à impugnação, confirmando a prestação do serviço e o recebimento do respectivo pagamento.

É bem verdade, que o artigo 73 do RIR/1999 autoriza a autoridade lançadora, a juízo próprio, refutar os comprovantes apresentados pela contribuinte. Entrementes, tal que a levaram a não admitir as provas ofertadas pela autuada.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“DESPESAS MÉDICAS RECIBO IDÔNEO

Não existindo fundado receio quanto à legitimidade dos recibos comprobatórios de despesas dedutíveis, tais instrumentos deverão ser aceitos como meios de prova.

Recurso provido”

(4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 145.606 – Acórdão nº 10421.833,

Sessão de 17/08/2006)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano calendário: 2004

IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. IDONEIDADE DE RECIBOS CORROBORADOS POR LAUDOS, FICHAS E EXAMES MÉDICOS.

COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FISCALIZAÇÃO.

A apresentação de recibos médicos, corroborados por Laudos, fichas e Exames Médicos, sem que haja qualquer indício de falsidade ou outros fatos capazes de macular a idoneidade de aludidos documentos declinados e justificados pela fiscalização, é capaz de comprovar a efetividade e os pagamentos dos serviços médicos realizados, para efeito de dedução do imposto de renda pessoa física.

Recurso especial provido. 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 a efetividade e pagamento dos serviços médicos prestados, caberia a fiscalização se aprofundar no exame das provas, intimando, inclusive, os profissionais médicos ou outros a prestar esclarecimentos, como ocorre em inúmeras oportunidades, sendo defeso, no entanto, presumir que os serviços médicos/odontológicos não foram prestados tão somente porque não houve apresentação de cheques nominativos na totalidade das despesas médicas ou extratos bancários, o que fora comprovado exclusivamente por recibos e Laudos/Exames Médicos.

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 autuante 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 pátria 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 dúbio 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 beweilögkeit), 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)

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 Códex Tributário, que assim preconiza:

“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.”

Partindo dessas premissas, uma vez comprovada pela contribuinte a prestação dos serviços médicos mediante recibos e Laudos/Exames Médicos, sem que a fiscalização tenha levantado qualquer suspeita ou se aprofundado na análise das provas apresentadas, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de afastar as glosas procedidas pelo fiscal autuante.

Em relação a ausência de indicação do endereço do profissional ou nome do paciente nos recibos, destaco o acórdão nº 9202-003.693, de relatoria do Ilmo. Conselheiro Gerson Macedo Guerra, que foi negado provimento ao RESp da PGFN por unanimidade, conforme ementa transcrita abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2005

A mera falta da indicação do endereço do profissional e/ou do nome do paciente nos recibos apresentados para comprovar despesas médicas não são, por si sós, fatos que autorizem à autoridade fiscal glosar a dedução de despesas médicas. Admite-se ainda a juntada de novos documentos contendo os requisitos faltantes no curso do processo fiscal.

(...)

Inobstante à análise dos novos comprovantes trazidos aos autos pelo contribuinte, vejo que a glosa de despesas médicas pela falta de informações nos recibos do endereço profissional do prestador do serviço e da indicação do beneficiário do tratamento não é razoável.

Isso porque a autoridade fiscal tinha condição de encontrar a profissional já que em todos os recibos havia seu carimbo contendo seu nome completo e número de sua identidade profissional.

Logo, apesar da falta de tais elementos nos recibos, poderia a autoridade fiscal ter diligenciado junto ao prestador de serviços odontológicos para questionar sobre a efetividade do tratamento e do seu respectivo pagamento. Não simplesmente desconsiderar os documentos e efetuar a glosa das despesas..

Contudo, pautandose em um formalismo exagerado a autoridade fiscal preferiu autuar o contribuinte em questão.

Por esse motivo apenas já fundamentaria minha decisão pela improcedência do recurso da União.

Assim, a apresentação de recibos idôneos fornecidos por profissionais de saúde, contendo os elementos necessários à identificação de quem recebeu o pagamento, constituem documentos hábeis a comprovar a realização das despesas permitidas como dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda

Diante de todo exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Patrícia da Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa - Redator designado.

Divergi da relatora quanto ao mérito, relativamente à comprovação das despesas médicas. Como muito bem fundamentado no voto condutor do Acórdão Recorrido, os recibos são meios de prova, não a prova em si, podendo ser questionados em situações em que se apresentem indícios de irregularidade, como é o caso de dedução de despesas em valor elevado em relação aos rendimentos declarados. Nessas situações poderá o Fisco exigir elementos adicionais de prova, como da efetividade dos pagamentos ou da prestação dos serviços. No presente caso, o contribuinte foi intimado a fazer tal prova e nada apresentou, alegando que os pagamentos eram feitos em espécie.

Ora, nada impede que as pessoas façam seus pagamentos em espécie, porém, se estão sujeitas a eventual comprovação dessas operações devem ter a cautela de escolher

outros meios, que possam produzir provas, como a transferência bancária ou mesmo o cheque. Mas, mesmo com o pagamento em dinheiro, é possível apresentar elementos adicionais de prova, como saques equivalentes aos valores pagos; podem ser produzidas ainda provas da efetividade da prestação dos serviços, como a requisição médica, dentre outras.

O fato de o contribuinte trazer declarações dos profissionais emitentes dos recibos nada muda nesses quadro. Essas declarações têm o mesmo valor dos recibos, provam apenas a declaração e não o declarado, como bem ressaltou o acórdão recorrido.

Ainda como ressaltou o acórdão recorrido, o art. 73 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1947, ainda em vigor, é claro quanto à possibilidade de exigência por parte do Fisco de elementos adicionais de prova em casos como este. Confira-se:

Art.73.Todas as deduções estão sujeitas à 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).

E nem poderia ser de outro modo, pois o recibo é documentos particular, válido, em princípio, entre as partes. Porém para servir de prova perante terceiros, há de ser corroborado por outros elementos.

De modo que divirjo frontalmente da Relatora quando afirma que os recibos são documentos hábeis e idôneos para comprova as despesas. Não são. São meios de prova, que podem ser questionados, situação em que precisam ser corroborado por outros elementos de prova.

Houve-se bem, portanto, o acórdão recorrido que negou provimento ao recurso voluntário.

De minha parte, conheço do Recurso Especial do contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

Assinado digitalmente

Pedro Paulo Pereira Barbosa