



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

Processo n° 10660.003855/2007-57
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.891 – 2ª Turma
Sessão de 23 de maio de 2019
Matéria IRPF - DEDUÇÕES
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MARCIA SAYURI MURAO FERNANDES

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

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 maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer as glosas de despesas médicas, exceto quanto ao pagamento à empresa Instituto Varginhense de Cirurgia Vídeo Endoscopia LTDA, no valor de R\$ 3.000,00, vencida a conselheira Patrícia da Silva (relatora), que lhe negou 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. Ausente a conselheira Ana Paula Fernandes.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e-fls. 196/201, contra o acórdão nº 2802-001.934, julgado na sessão do dia 16 de outubro de 2012 pela 2ª Turma Especial da 2ª Seção do CARF, que restou assim ementada:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Exercício: 2003

IRPF. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

Recibos emitidos por profissionais da área de saúde com observância aos requisitos legais são documentos hábeis para comprovar dedução de despesas médicas, salvo quando comprovada nos autos a existência de indícios veementes de que os serviços consignados nos recibos não foram de fato executados ou o pagamento não foi efetuado.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário nos termos do voto do relator.

Como descrito pela Câmara *a quo*:

Trata-se de lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) do exercício 2003, ano-calendário 2002, em virtude de glosa de dedução de dependente (R\$1.272,00) por falta de atendimento ao pedido de esclarecimentos e não comprovação de dependência e de despesas médicas (R\$36.575,30) porque, intimado a comprovar o efetivo pagamento, o contribuinte apresentou recibos sem as devidas contrapartidas de cheques emitidos ou extrato bancário e porque os profissionais emitentes declararam rendimentos dentro da faixa de isentos ou com rendimentos tributáveis elevados e reduzidos a isentos por utilização de despesas elevadas lançadas em livro caixa e pela inclusão de recibos de despesas realizadas com não dependentes (fls. 20).

Após a glosa, as despesas médicas admitidas foram de R\$1.515,33 relativas ao Plano Bradesco saúde em favor da recorrente, com a glosa do valor de R\$1.515,30 em favor do cônjuge.

Não foi contestada a glosa de dependente. A impugnação fundamentou-se no direito à dedução das despesas médicas com base nos recibos apresentados conforme exige a lei e que não há base legal para as exigências feitas pela DRF Varginha.

A impugnante apresenta, juntamente com sua defesa, para apreciação da autoridade julgadora, os seguintes documentos:

- 1) Os recibos anexados às fls.43/46, no montante de R\$ 6.050,00, emitidos pela cirurgia-dentista Dra. Vânia Cristina Bernardo;
- 2) Os recibos anexados às fls.48/52, no montante de R\$ 3.800,00, emitidos pela fisioterapeuta Dra. Maria Cláudia Massa Coli Reis;
- 3) Os recibos anexados às fls.54/65, no montante de R\$ 8.250,00, emitidos pelo cirurgião-dentista Dr. Creso Teixeira de Carvalho;
- 4) Os recibos anexados a fls.67, no montante de R\$ 4.000,00, emitidos pela cirurgiã-dentista Dra. Andréa Miranda de Araújo;
- 5) Os recibos anexados às fls.69/73, no montante de R\$ 10.000, emitidos pela dentista Dra. Christiany Assis Guedes e
- 6) A Nota Fiscal de Prestação de Serviços anexada a fls.75, no valor de RS 3.000, 00, emitida pelo Instituto Varginhense de Cirurgia Vídeo Endoscopia Ltda.

O acórdão recorrido deferiu em parte a impugnação, acatando exclusivamente a dedução de R\$1.515,30 do Plano de Saúde Bradesco. Considerou não comprovado o efetivo desembolso referente às despesas médicas declaradas, tendo em conta que a autoridade fiscal dispõe da prerrogativa de exigir outros elementos de prova além dos recibos, ao final aponta precedentes deste Conselho e fundamenta a exigência da multa de ofício e dos juros de mora na existência de previsão legal.

Intimada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, e-fls. 196/201, requerendo a reforma do acórdão, alegando que autuado deixou de comprovar ou justificar o efetivo pagamento das despesas questionadas, não acostando aos autos quaisquer documentos e/ou provas adicionais que robustecessem as informações constantes dos recibos.

Apresenta como paradigma o acórdão abaixo:

Acórdão n.º 2801-00.197

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

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados e dos correspondentes pagamentos. Nessa hipótese, a apresentação tão somente de recibos é insuficiente para comprovar o direito à dedução pleiteada.

MULTA DE OFICIO QUALIFICADA RECIBOS MÉDICOS INIDÔNEOS – CABIMENTO

A utilização de recibos médicos inidôneos, emitidos por profissional para o qual há Súmula Administrativa de

Documentação Tributariamente Ineficaz, tão somente com o propósito de reduzir a base de cálculo do imposto devido, caracteriza o evidente intuito de fraude, justificando a imposição da multa de ofício qualificada.

TAXA SELIC

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais (Súmula nº. 4, do Primeiro Conselho de Contribuintes).

Recurso negado.”(Processo nº 13830.000507/200636 Recurso nº 158.648)

Conforme despacho de e-fls. 203/205, o Recurso foi admitido, conforme trecho transcrito abaixo:

A comparação entre o acórdão recorrido e o paradigma, permite concluir que restou demonstrada a alegada divergência jurisprudencial. Nos dois casos, os contribuintes apresentaram os recibos e/ou notas fiscais das despesas médicas para comprovar o direito à dedução, mas foram intimados a apresentar outros elementos de prova (comprovação do pagamento) e não o fizeram. No caso do acórdão recorrido, o CARF aceitou os recibos e/ou notas fiscais apresentados e cancelou a glosa das despesas; já no caso do paradigma, o CARF manteve a glosa, sob o argumento de que se a autoridade lançadora solicitar elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados e dos correspondentes pagamentos, a apresentação tão-somente de recibos é insuficiente para comprovar as despesas médicas.

*Assim, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.*

Intimado, o Contribuinte apresentou Contrarrazões alegando a ausência de divergência do REsp da PGFN e caso conhecido, que seja negado provimento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e conforme despacho de admissibilidade de e-fls. 154/159, 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 pela Fazenda Nacional limita-se à discussão de serem os recibos juntados aos autos provas suficientes para caracterização da prestação de serviços ao contribuinte e seus dependentes.

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 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 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. 33/81, constam os recibos apresentados pelo Contribuinte para comprovar os gastos, que apresentam o nome do profissional, endereço, o carimbo com a inscrição no órgão de classe.

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 im procedência 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 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)

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.

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, em relação aos recibos apresentados e suas formalidades, 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.

Não foi suscitada qualquer dúvida quanto a validade dos documentos apresentados ou feita qualquer verificação junto aos prestadores de serviços.

Nesse sentido destaco o trecho do voto do acórdão da Câmara *a quo*, que entende que os recibos apresentados pelo Contribuinte são formalmente hígidos:

Não há apontamento algum de falta de cumprimento de requisitos legais nos documentos apresentados e as razões apontadas pela autoridade fiscal não representam indícios suficientes em desfavor dos documentos apresentados pelo recorrente, logo não há nos autos elementos que permitam afastar a idoneidade dos documentos apresentados pelo requerente para fazer jus às deduções pleiteadas.

Os documentos comprobatórios estão acostados a partir das fls. 43. Não havendo prova em desfavor dos recibos e das declarações dos profissionais – ainda que por meio de um conjunto forte de indícios e enquanto não houver disciplina legal mais adequada, atende ao verdadeiro interesse público privilegiar o devido processo legal e as demais garantias ínsitas ao Estado Democrático de Direito, cujos valores superam eventual perda arrecadatória.

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 negar provimento ao Recurso Especial interposto pela PGFN.

Patrícia da Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa - Redator designado

Divergi da relatora quanto ao mérito. A matéria em litígio diz respeito à glosa de despesas médicas ante a ausência da comprovação da efetividade dos pagamentos e da prestação dos serviços. Entendeu a Relatora, corroborando o entendimento do recorrido, que os recibos são documentos suficientes para comprovar o pagamento das despesas, não sendo necessária a comprovação da efetividade da prestação dos serviços.

Dirirjo desse entendimento. Penso que recibo é meio de prova e não a prova em si. Desse modo, diante de situações especiais, em que haja fundada dúvida da efetividade dos serviços prestados e dos pagamentos objeto da dedução, é lícito ao Fisco exigir elementos adicionais de prova para confirmar a dedução. No presente caso, a relação entre o montante das deduções de despesas médicas e os rendimentos declarados, de mais de 50% mais que justificava a cautela do Fisco em exigir elementos adicionais de prova.

Conforme consta do auto de infração, o contribuinte foi intimado a apresentar comprovação da efetividade dos pagamentos, não tendo respondido à intimação. A meu juízo, o não atendimento à intimação justificava a autuação.

Note-se que não é de modo algum desarrazoada a exigência de comprovação da efetividade dos pagamentos, postos que estes, modernamente, em regra são feitos mediante cartão de crédito, transferências bancárias, etc. meios que deixam registros que podem ser recuperados. Por outro lado, a resistência do contribuinte em apresentar esses elementos ou de emboçar qualquer movimento no sentido de comprovar a efetividade dos serviços, autoriza a postura adotada pelo Fisco em proceder à glosa.

Por fim, ressalto que não é certo afirmar que os recibos apresentados são idôneos, apenas porque apresentam-se com os elementos formais. A idoneidade dos recibos somente poderia ser atestada em definitivo diante da comprovação da efetividade da prestação dos serviços e dos pagamentos realizados. Sem isso, podem ser aceitos ou não como prova suficiente.

Ante o exposto, conheço do recurso interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

Assinado digitalmente

Pedro Paulo Pereira Barbosa