

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

Processo nº 10680.005512/99-17
Recurso nº 141.109 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.813 – 2ª Turma
Sessão de 10 de maio de 2010
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado WALTER ANTÔNIO PRATA PACE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1994

IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. IDONEIDADE DE RECIBOS CORROBORADOS POR DECLARAÇÕES DOS PRESTADORES DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FISCALIZAÇÃO.

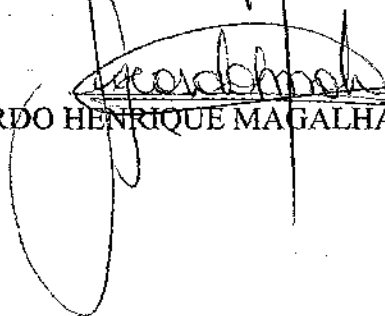
A apresentação de recibos médicos, corroborados por Declarações dos prestadores de serviços, após intimados pela fiscalização, sem que haja qualquer indício de falsidade ou outros fatos capazes de macular a idoneidade de aludidos documentos declinados e justificados pela fiscalização, é capaz de comprovar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

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO – Presidente


RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA – Relator

EDITADO EM: 31 MAI 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Nelson Mallmann (suplente convocado), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Francisco de Assis Oliveira Junior.

Relatório

WALTER ANTÔNIO PRATA PACE, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificado nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 11/05/1999, exigindo-lhe crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, concernente a omissões de rendimentos decorrentes de glosas de deduções indevidas de despesas médicas, bem como a título de Livro Caixa, em relação ao ano-calendário 1994, conforme peça inaugural do feito, às fls. 01/06, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao Primeiro Conselho de Contribuintes contra Decisão da 5ª Turma da DRJ em Belo Horizonte/MG, consubstanciada no Acórdão nº 4.941/2003, às fls. 261/268, que julgou procedente em parte o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 2ª Câmara, em 27/04/2006, por maioria de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 102-47.530, sintetizados na seguinte ementa:

"DEDUÇÕES - DESPESAS MÉDICAS - ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE - Cabe ao contribuinte, mediante a apresentação de meios probatórios consistentes, comprovar a efetividade da despesa médica para afastar a glosa.

DEDUÇÕES - LIVRO CAIXA - DESPESA DE LOCOMOÇÃO E TRANSPORTE - As despesas de locomoção e transporte ainda que escrituradas regularmente no Livro Caixa não são dedutíveis, exceto no caso de representante comercial autônomo, conforme vedação legal expressa pelo art.6º, Parágrafo 1º, letra b, da Lei 8.134 de 1.990, modificado pelo art.34 da Lei 9.250 de 1.995.

Recurso parcialmente provido."

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 297/300, com arrimo no artigo 5º, inciso I, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, por entender ter contrariado a legislação de regência, mais precisamente o artigo 11, inciso I, da Lei nº 8.383/91, o qual estabelece os

requisitos dos recibos comprobatórios dos serviços médicos prestados, capazes de ensejar a dedução do IRPF.

Sustenta que as deduções concernentes às despesas médicas acham-se previstas no dispositivo legal supra, que exige que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no CPF ou CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Em defesa de sua pretensão, infere que os recibos colacionados aos autos pelo contribuinte não se prestam a justificar as deduções procedidas, uma vez que não foram corroborados com outros documentos, tais como cópia de cheques ou extratos bancários, o que por si só ensejaria a manutenção da glosa efetuada pela fiscalização.

Contrapõe-se ao entendimento levado a efeito pela Câmara recorrida, aduzindo para tanto que as Declarações firmadas pelos prestadores de serviços médicos, igualmente, não tem o condão de amparar a pretensão do contribuinte.

Dessa forma, assevera inexistir nos autos qualquer documento hábil/inequívoco e idôneo capaz de comprovar a efetividade dos serviços prestados e os respectivos pagamentos deduzidos do IRPF, requisitos essenciais ao gozo da isenção em epígrafe, cuja legislação de regência deverá ser interpretada literalmente.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, a ilustre Presidente da então 2ª Câmara do 1º Conselho, entendeu por bem admitir em parte o Recurso Especial do Procurador, somente em relação aos serviços de fisioterapias, única matéria cuja decisão fora tomada por maioria, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido, em tese, contrariou a legislação de regência, conforme Despacho nº 102-0.310/2007, às fls. 301/302.

No que concerne aos demais serviços médicos deduzidos do imposto de renda do contribuinte, em que foram rechaçadas as glosas procedidas pela fiscalização, a nobre Presidente da Câmara recorrida sustentou que não se fizeram presentes os pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial, porquanto o Acórdão fora exarada por unanimidade de votos, só cabendo recurso por divergência e não por contrariedade à lei ou provas.

Instado a se manifestar a propósito do Recurso Especial do Procurador, o contribuinte ofereceu suas contrarrazões, às fls. 307/309, corroborando as razões de decidir do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção.

É o relatório.

Voto

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA,

Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pela ilustre Presidente da então 2ª Câmara do 1º Conselho a contrariedade à lei suscitada, conhecimento do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

Conforme se depreende da análise do Recurso Especial, como já robustamente demonstrado nos autos, o contribuinte deduziu de seu imposto de renda as despesas médicas. Uma vez intimado à comprovar a efetividade e pagamento de tais serviços, o autuado apresentou recibos correspondentes à totalidade dos valores pagos, estando ausente, porém, alguns dos pressupostos de validade inseridos na legislação de regência, tais como a qualificação dos pacientes, ou seja, os beneficiários dos tratamentos realizados.

Mais precisamente, a matéria objeto de análise nesta assentada diz respeito tão somente aos serviços prestados a título de fisioterapia, cuja decisão recorrida fora tomada por maioria de votos, passível, exclusivamente, à interposição do Recurso Especial por contrariedade à lei ou prova, como se verifica do despacho que admitiu parcialmente o pleito da Procuradoria.

Diante desses fatos, corroborando os argumentos da fiscalização, pretende a Procuradoria o restabelecimento da glosa procedida pela autoridade lançadora, relativamente aos valores não lastreados com recibos inequívocos e idôneos, aduzindo que os constantes dos autos, juntamente com as respectivas Declarações dos médicos, trazidos à colação, não são capazes de comprovar as despesas médicas realizadas, uma vez que desprovidos dos requisitos legais inseridos no artigo 11, incisos I, da Lei nº 8.383/91, que deverá ser interpretado literalmente.

Por seu turno, a Câmara recorrida, entendeu por bem rechaçar a pretensão fiscal, sob o argumento de que os recibos apresentados pelo contribuinte, associados com as Declarações dos médicos, seriam suficientes à 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. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, vigentes à época, que assim prescrevem:

Lei nº 8.383/1991

Art. 11. Na declaração de ajuste anual (art. 12) poderão ser deduzidos:

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

[...]

§ 1º O disposto no inciso I:

- a) aplica-se, também, aos pagamentos feitos a empresas brasileiras ou autorizadas a funcionar no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização e cuidados médicos e dentários, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas de natureza médica, odontológica e hospitalar;
- b) restringe-se aos pagamentos feitos pelo contribuinte, relativos 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."

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, de fato, as despesas dedutíveis do imposto de renda, *in casu*, despesas médicas, deverão ser comprovadas, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no CPF ou no CNPJ de quem os recebeu.

In casu, como muito bem asseverado pela Procuradoria da Fazenda Nacional e, bem assim, pelo julgador recorrido, os recibos isoladamente não se prestam à comprovar a efetividade e o pagamento dos serviços médicos prestados, eis que desprovidos de requisitos essenciais, um dos quais, a qualificação dos pacientes, para alguns casos.

Entrementes, ao contrário do que sustenta a recorrente, em nosso entender, as Declarações apresentadas pelo contribuinte, firmadas pelos prestadores de serviços, notadamente a fisioterapeuta Wilma Nazaré da Siva Guimarães, indicando os beneficiários dos tratamentos médicos realizados, os especificando, corroboram a pretensão do autuado, tendo em vista que, conjuntamente, com os recibos (os saneando no que omissos) atendem às exigências legais para efeito da fruição das deduções procedidas pelo autuado, sobretudo quando a fiscalização não indica qualquer nulidade naqueles documentos.

É bem verdade, que o artigo 73 do RIR/1999 autoriza à autoridade lançadora, à juízo próprio, a refutar os comprovantes apresentados pelo contribuinte. No entanto, tal procedimento deverá ser devidamente fundamentado, indicando a fiscalização quais os motivos que a levaram a não admitir os 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 - RECIBOS - Recibos emitidos por profissionais da área de saúde 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.

Recurso provido.” (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 159.160 – Acórdão nº 102-49.020, Sessão de 24/04/2008) (grifamos)

“IRPF - DESPESAS MÉDICAS - GLOSAS INDEVIDAS - Meros indícios, relevantes, é certo, para desencadear uma investigação fiscal, que deveria centrar-se nos profissionais emitentes dos recibos, não podem, por si sós, fundamentar a glosa de despesas médicas consubstanciadas em recibos revestidos dos requisitos legais. Não é lícito opor à presunção legal uma presunção simples, mas tão-só provas consistentes. Recurso provido.” (6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 119.009 - Acórdão nº 106-10.967, Sessão de 15/09/1999)

“DESPESAS MÉDICAS - RECIBO IDÓNEO - 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 104-21.833, Sessão de 17/08/2006) (grifamos)

Não se pode inverter o ônus da prova, quando inexistir dispositivo legal assim contemplando, a partir de uma presunção legal. Na hipótese dos autos, em virtude de dúvidas quanto a efetividade e pagamento dos serviços médicos prestados, a fiscalização intimou os profissionais médicos, que os confirmaram mediante Declarações, as quais não foram refutadas pela autoridade lançadora, sendo defeso, por conseguinte, presumir que os serviços médicos não foram prestados tão somente porque houve apresentação de recibos sem o endereço da beneficiária do pagamento, o que fora devidamente saneado com as Declarações colacionadas aos autos.

Acrescenta-se, ainda, o fato de a ***“A Fisioterapeuta Wilma Nazaré da Silva Guimarães apresenta também, a exemplo dos demais profissionais acima mencionados, além dos recibos de despesa de praxe, relatório ratificando a prestação dos serviços ao contribuinte e/ou seus dependentes no montante de 4.056,86 UFIRs.”***, como devidamente esclarecido no Acórdão recorrido, conforme se extrai dos documentos de fls. 34/36 e 206/211.

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, o que ocorrerá no caso vertente.

A doutrina pátria não discrepa dessas conclusões, consoante se 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 fisco*”

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 (beweislösigkeit), 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 – coord. – 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)

Na esteira desse raciocínio, deixando a autoridade lançadora de justificar a não aceitação da comprovação das despesas médicas com base nos recibos, corroborados pelas Declarações dos prestadores de serviços médicos, mormente quando sequer indicou qualquer motivo capaz de macular a idoneidade de aludidos documentos, não se pode cogitar na manutenção da glosa pretendida pela recorrente.

Mais a mais, o conjunto probatório trazido à colação pelo contribuinte se apresenta robusto, prevalecendo em face de uma simples presunção do fiscal autuante, desprovida de qualquer fundamento fático ou legal. Com efeito, os recibos em epígrafe, ainda que atendendo parcialmente as exigências legais, encontram-se apoiados por Declarações firmadas pelos profissionais médicos, corroborando o entendimento da efetividade da prestação dos serviços, com o correspondente pagamento.

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 Código 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;

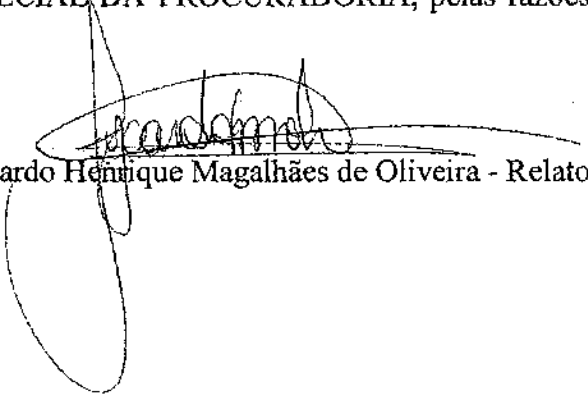
III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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

Assim, escoreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, na forma decidida pela 2ª Câmara do

1º Conselho de Contribuintes, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado 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.



Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator