



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

Processo n° 10840.001657/2006-50
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.902 – 2ª Turma
Sessão de 23 de maio de 2019
Matéria IRPF - DEDUÇÕES
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MARCOS ISAIAS FLAUSINO

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, 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.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e-fls. 45/50, contra o acórdão nº 2802-002.229, julgado na sessão do dia 16 de abril de 2013 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. DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA.

Na apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física são dedutíveis as despesas com médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais, hospitais e Planos de Saúde efetuadas pelo contribuinte, relativas ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, quando comprovadas com documentação hábil e idônea.

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.

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. FALTA DE ENDEREÇO.

Cabe à autoridade lançadora apontar as razões pelas quais os recibos apresentados não servem de prova do pagamento. As normas de direito material e de direito processual devem ser aplicadas harmonicamente. Se não conta no lançamento, nem no acórdão de primeira instância, qualquer objeção quanto à falta de indicação do endereço nos recibos, prevalece o devido processo legal, e a falta do endereço passa a ser mero descumprimento de formalidade que não impede a dedução.

Recurso voluntário provido.

Como descrito:

Contra o contribuinte em epígrafe foi emitido Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Física — IRPF (fls. 02 a 05), referente ao exercício 2003, ano-calendário 2002, por Auditor Fiscal da Receita Federal, da DRF/Ribeirão Preto-SP, glosando parte das despesas médicas declaradas, com redução do valor

do Imposto a Restituir apurado na sua declaração de ajuste desse exercício, para **R\$ 1.672,35**.

O lançamento acima foi decorrente da seguinte infração:

Dedução Indevida de Despesas Médicas. *Intimado a demonstrar o efetivo desembolso dos valores referentes aos pagamentos relativos aos recibos de serviços profissionais apresentados, o contribuinte não comprovou. Valor alterado de R\$ 27.385,13 para R\$ 6.385,13. Enquadramento legal: art. 8º, inciso II, alínea "a" e parágrafos 2º e 3º da Lei 9.250/95; arts. 43 a 48 da IN SRF nº 15/2001 (fl. 05).*

Intimada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, e-fls. 45/50, requerendo o provimento do presente Recurso Especial, reconhecendo-se a plena legitimidade de todas as glosas de despesas médicas previstas no auto de infração.

Apresenta como paradigma o acórdão abaixo:

Acórdão nº 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 n". 4, do Primeiro Conselho de Contribuintes).

Conforme despacho de e-fls. 52/55, o Recurso foi admitido, conforme trecho transcrito abaixo:

Não obstante os dois julgados terem considerado que, como regra, os recibos são documentos hábeis para comprovar a dedução, a divergência instaura-se no ponto em que, de um lado, o recorrido considerou que para rejeição da força probante dos recibos haveria de ter sido 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,

bem como deveria a Fiscalização ter apontado as razões pelas quais não acolheria os recibos apresentados. De outro lado, no paradigma considerou-se que a apresentação tão somente de recibos é insuficiente para comprovar o direito à dedução pleiteada, sendo necessária a

comprovação da efetividade dos serviços prestados e dos correspondentes pagamentos, sem qualquer ressalva quanto à necessidade de a autoridade lançadora apontar as razões pelas quais os recibos apresentados foram tidos como insuficientes.

*Diante do exposto, com fundamento nos arts. 67 e 68, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **DOU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutido o restabelecimento de despesas médicas que haviam sido glosadas pela Fiscalização.*

Intimado, conforme AR de e-fls. 59, o Contribuinte foi intimado e não apresentou Contrarrazões.

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. 52/55, 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. 8/25, 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 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.

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 hábeis:

O lançamento baseou-se na imputação fiscal de que os recibos apresentados não comprovam o “efetivo pagamento”, sem qualquer óbice quanto a seus aspectos formais.

No julgamento de primeira instância, a impugnação foi indeferida essencialmente pelas mesmas razões do lançamento, que em linha geral pode ser sintetizado com a idéia de que os recibos não provam o “efetivo pagamento”, sem que os aspectos formais do recibos tenham sido tomados como relevantes pela autoridade julgadora, assim como o fez a autoridade lançadora.

As normas de direito material devem ser analisadas em cotejo com as de direito processual.

Nesse sentido, é mister ressaltar que o devido processo legal exige que o processo caminhe sempre para frente e que o contribuinte arque com o ônus de defender-se unicamente da imputação que lhe foi feita no auto de infração. Não cabe ao julgador ocupar o papel da autoridade lançadora no sentido de comprovar a inidoneidade dos recibos e, ainda que haja imperfeições na lei que, em tese, permitam a deturpação do benefício fiscal, não é lícito ao julgador, na tentativa de corrigir essas imperfeições, ampliar a imputação fiscal e com isso aumentar as exigências comprobatórias ao contribuinte sem base legal.

Ademais, na fase recursal o recorrente contesta o acórdão de primeira instância, se este não fez qualquer ressalva em relação a aspectos formais dos recibos, não é razoável ampliar as exigências comprobatória no âmbito do julgamento do recurso voluntário, notadamente quando esta Turma Julgadora, na linha de outros precedentes do CARF, já reconheceu a possibilidade da dedução, diante das peculiaridades do caso concreto, em casos nos quais a única ressalva aos documentos é a falta de endereço

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, relativamente à comprovação das despesas médicas. Entendeu a Relatora que os recibos são documentos hábeis e idôneos para comprovar as despesas, não devendo o contribuinte ser instado a apresentar elementos adicionais de prova. Penso de outro modo. Entendo que 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. No presente caso, mais de 50% dos 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.

Ora, não é nada desarrazoado o Fisco exigir que o contribuinte apresente elementos adicionais que comprovem a efetividade dos pagamentos, como transferência bancária, cheque ou saques correspondentes aos valores pagos. Por outro lado, 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.

Ressalto que a possibilidade de o fisco exigir elementos adicionais de prova da efetividade dos pagamentos tem previsão no art. 73 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, ainda em vigor. 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 documento 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 comprovar as despesas. Não são. São meios de prova, que podem ser questionados, situação em que precisam ser corroborado por outros elementos de prova.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial da Procuradoria e, no mérito, dou-lhe provimento.

Assinado digitalmente

Pedro Paulo Pereira Barbosa