



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

Processo nº 10940.000830/2005-93
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.657 – 2ª Turma
Sessão de 05 de março de 2015
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ROSICLER MENEGAT MARTINUV

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003

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

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar motivadamente elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados ou dos correspondentes pagamentos. Em não havendo tal solicitação, não é de se exigir do contribuinte prova da referida efetividade.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

EDITADO EM: 11/03/2015

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Tereza Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (suplente convocada).

Relatório

O Acórdão nº 2801-01.907, da 1ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (e-fls. 223 a 226), julgado na sessão plenária de 29 de setembro de 2011, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário, assim, descaracterizando a a glosa das despesas médicas relativas ao profissional Luiz Carlos Fornazzari. Transcreve-se a ementa do julgado:

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

Exercício: 2001, 2002, 2003

DEVIDO PROCESSO LEGAL.

Decorre do princípio constitucional do devido processo legal que o contribuinte deva se defender unicamente da imputação que lhe é feita no auto de infração, não cabe ao órgão julgador inovar na imputação para fundamentar a exigência de tributo.

Recurso voluntário provido.

A propósito, a Fazenda Nacional apresenta recurso especial de divergência (e-fls. 228 a 241), onde alega divergência em relação ao decidido pela 2ª Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes, que proferiu o Acórdão Paradigma nº 192-00.159, assim ementado:

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

EXERCÍCIO: 2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. NULIDADE Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

*DESPESAS MÉDICAS E ODONTOLÓGICAS.
COMPROVAÇÃO INSUFICIENTE.*

Deve ser mantida a glosa de despesas médicas e odontológicas por insuficiência de comprovação hábil e idônea do efetivo

pagamento e da efetiva prestação dos serviços por profissional habilitado.

Recurso negado.

Aduz a recorrente haver similitude fática entre as duas decisões, uma vez que tratam de glosa de despesa médica relativa ao mesmo profissional, Luiz Carlos Fornazzari. Em ambos os casos, a glosa se fundamentou no cancelamento do registro do aludido profissional, que, por consequência, não estaria habilitado para o exercício de sua profissão.

Propugna que, ainda assim, os colegiados chegaram a conclusões inteiramente distintas. De um lado, o Colegiado *a quo*, mesmo reconhecendo o grau de incerteza dos recibos emitidos pelo profissional, afastou a glosa efetuada pelo Fisco por entender que, se autuação teve por fundamento apenas o cancelamento do registro, não caberia a exigência da efetividade da despesa. De outro lado, o paradigma firmou o entendimento de que, nesse quadro de incerteza, caberia ao contribuinte comprovar a efetividade da despesa médica declarada.

Ressalta que, na espécie, a glosa foi pela dedução indevida de despesas médicas amparadas por recibos sobre os quais pairam dúvidas de idoneidade. Logo, para afastar qualquer pecha que impedisse a aludida dedução, caberia ao contribuinte comprovar a efetividade da despesa. Nesse sentido, não há que se falar em inovação na imputação da acusação fiscal.

O recurso foi admitido pelo despacho de e-fls. 243 a 244.

Cientificada dessa decisão em 07/04/2014 (e-fl. 249), a contribuinte apresentou, em 22/04/2014, contrarrazões (e-fls. 221), onde defendeu que não houve nenhuma irregularidade quanto à emissão dos respectivos recibos e tampouco alguma irregularidade quanto ao profissional, devidamente inscrito no Conselho Regional de Odontologia e que teria restado tudo devidamente comprovado na documentação encaminhada, devendo ser mantida a decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

Pelo que consta no processo, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Faço notar que, nesta instância, somente é possível a discussão no âmbito de divergência de interpretação da lei tributária.

Com efeito, em uma análise ponderada da especificidade do caso, entendo que a questão no caso se divide em dois aspectos inter-relacionados:

a) A condição de inscrição do prestador Luiz Carlos Fornazzari como fundamento da glosa efetuada:

Aqui, entendo não se tratar de divergência interpretativa, mas de diferente valoração de prova subsidiária, efetuada pelos Colegiados dos acórdãos recorrido e paradigma, uma vez que :

a.1) O recorrido levou em consideração a existência, nos autos, de duas declarações conflitantes, de forma a não conseguir firmar convicção sobre a não-habilitação do profissional.

Ainda, a contribuinte apresentou declaração (fl. 15) emitida, em 6/11/2004, pelo Conselho Regional de Odontologia (CRO), atestando a habilitação do referido profissional desde de 03/01/1968, e cujo signatário é o mesmo da declaração (fl. 61), datada de 28/03/2004, que a fiscalização tomou por base para considerar que o profissional não estava habilitado para exercer a profissão de odontólogo (Edson Milani de Holanda).

Por outro lado, não há nos autos qualquer elemento que permita desconsiderar a última declaração prestada pelo CRO, na qual está consignado que o profissional está inscrito no CRO do Paraná, desde 01 de janeiro de 1968, e nada mais.

a.2) Já o paradigma firmou sua convicção pela não-habilitação do profissional, a partir da existência de uma única declaração nos autos, da seguinte forma, notando-se, porém, haver ressalva de não ser tal condição suficiente para afastar a dedução:

Há, ainda, a questão da declaração do CRO em que o órgão informa que o registro do profissional em questão está cancelado desde agosto de 1989 — o que não seria, por si só, bastante para afastar a dedução, pois, de fato não cabe ao Recorrente fazer tal averiguação. Contudo, é mais um item desabonador da dedução que o Recorrente insiste em restabelecer.

Assim, nesta seara, entendo que, ainda que conflitantes as decisões atingidas, não é a instância especial capaz de adentrar em quaisquer das duas valorações de provas efetuadas para fins de revisão, ressaltando-se não ter sido sequer esta valoração a razão de decidir do paradigma, não cabendo, assim, qualquer manifestação desta Câmara Superior quanto a este primeiro aspecto.

b) Da necessidade de comprovação da efetividade das despesas e de seu ônus da prova:

Aqui entendo haver divergência interpretativa uma vez que, ainda que tanto o paradigma como o recorrido entendam pela possibilidade de, em cenário de incerteza da idoneidade dos recibos emitidos pelo citado profissional, haver apreciação dos elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados e dos correspondentes pagamentos, tem-se que:

b.1) O Acórdão recorrido entendeu que caberia necessariamente, no caso, a solicitação à autoridade autuante, *verbis* (e-fl. 225):

“(…)

Em que pese o cenário de incerteza da idoneidade dos recibos emitidos pelo citado profissional, verifica-se que à contribuinte não foi solicitado pela fiscalização elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados e dos correspondentes pagamentos.”

b.2) Já o paradigma entende que, no caso de dúvida, caberia à contribuinte fazer prova da mencionada efetividade, da seguinte forma:

“(…)

Contudo, concordo com o senso razoável de que há de haver um conjunto de fatores que demonstre ser a despesa efetiva, sob pena de estar o Fisco obrigado a aceitar um simples papel em que se declare algum valor a título de gastos da espécie, o que seria intolerável e, ademais, incompatível com a sistemática legal em vigor, definida no art. 73 do RIR/1999 (cuja matriz legal é o vetusto DL nº 5.844/1943), a seguir parcialmente transcrito:

(…)

Pois bem, no caso em pauta, o Recorrente não trouxe aos autos nenhuma prova efetiva de que os serviços lhe foram prestados e pagos. (g.n.)”

A propósito, entendo que as despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, se limitam, sim, a serviços comprovadamente realizados, bem como a pagamentos especificados e comprovados. Nesse sentido, é oportuno, conferir o estabelecido na Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que traz essas condições para dedução desse tipo de despesa:

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; (...).

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

(...).

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;

Complementando a necessidade dessa comprovação, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, em seu art. 73, dispõe que (a) as deduções estão sujeitas à comprovação e (b) deduções exageradas poderão ser glosadas inclusive sem audiência do contribuinte, conforme a seguir reproduzido:

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).

Por certo, a legislação, em regra, estabelece a apresentação de recibos como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1º, III, do RIR/1999, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame. Em uma visão sistêmica da legislação tributária, verifica-se, inclusive, que a indicação do cheque nominativo, apesar de conter muito menos informação que o recibo, é também eleito como meio de prova, evidenciando a força probante da efetiva comprovação do pagamento.

Portanto, em vista do exposto, podemos concluir que a dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, sim, condicionada ao preenchimento de alguns requisitos legais: (a) efetiva prestação do serviço, tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente, e (b) que o pagamento tenha se realizado pelo próprio contribuinte.

Todavia, havendo qualquer dúvida em um desses requisitos, é não só direito **mas também dever** da Fiscalização exigir provas adicionais ou da efetividade do serviço, e/ou

do beneficiário deste e/ou do pagamento efetuado. E é dever do contribuinte apresentar comprovação ou justificação idônea no caso de tal exigência, sob pena de ter suas deduções não admitidas pela autoridade fiscal. Entendo que a conclusão acima esteja alicerçada no art. 73 do RIR/99, já transcrito.

No caso, verifico, em linha com o recorrido, que, apesar da possibilidade admitida legalmente, a fiscalização não solicitou, em nenhum momento, comprovação relacionada à efetividade da prestação dos serviços realizados, o que faz com que, uma vez já afastada a necessidade de apreciação na instância especial da questão da habilitação do profissional Luiz Carlos Fornazzari, não haja qualquer reparo a se fazer à decisão recorrida de se manter a glosa.

Entendo não caber ao Colegiado a apreciação acerca da necessidade de comprovação da efetividade de tais despesas, quando a justificação das mesmas não tenha sido solicitada pela autoridade lançadora.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso para, no mérito, negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos