



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

Processo n° 13603.000777/2007-10
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.998 – 2ª Turma
Sessão de 19 de junho de 2019
Matéria IRPF - DEDUÇÕES
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado EUSTAQUIO JOSE DA SILVA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005

IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS.

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.

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 negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), que lhe deu provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho e Maria Helena Cotta Cardozo.

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício.

Patrícia da Silva - Relatora.

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e-fls. 80/86, contra o acórdão nº **2801-003.123**, julgado na sessão do dia 17 de julho de 2013 pela 1ª Turma Especial da 2ª Seção do CARF, que restou assim ementada:

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

Exercício: 2005

*DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS. FALTA DE INDÍCIO DE
INIDONEIDADE. COMPROVAÇÃO EFETIVO PAGAMENTO.
IMPOSSIBILIDADE.*

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 em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para restabelecer despesas médicas no montante de R\$ 5.649,00, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Márcio Henrique Sales Parada que votou pela conversão do julgamento em diligência.

Como descrito pela Câmara a quo:

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2005, ano-calendário 2004, formalizando a exigência de imposto suplementar de R\$2.155,18, multa de ofício de R\$1.616,38, juros de mora de R\$627,15 calculados até agosto de 2007, totalizando o valor de R\$4.398,71.

O lançamento reporta-se aos dados informados na declaração de ajuste anual do interessado, entre os quais foi glosado o valor de R\$10.184,00 relativo a dedução de despesas médicas por falta de comprovação.

Na descrição dos fatos, a autoridade fiscal informou que o contribuinte não comprovou o efetivo pagamento aos profissionais Antonio Caminhas, Luiz Alberto Lamana dos Santos e José Francisco Sales Barbosa. Não apresentou comprovante de despesa médica junto a Silvania Campos Brantes. Também não foi aceito o documento apresentado referente a despesa com laboratório de análises clínicas, pois o documento emitido por pessoa jurídica hábil para a comprovação de despesa médica é a nota fiscal na qual deve constar a discriminação das despesas.

Intimada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, e-fls. 80/86, requerendo seja conhecido e provido o presente recurso para reformar o acórdão recorrido, na parte objeto de irrisignação, restabelecendo-se a totalidade das glosas efetuadas pela fiscalização nestes autos.

Apresenta como paradigmas os acórdãos abaixo:

Acórdão n.º 102-48.922

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

DESPESAS MÉDICAS - GLOSA - Tendo a autoridade fiscal efetuado a glosa de despesas médicas por não comprovação dos gastos, não há justificativa para seu restabelecimento sem confirmação do efetivo desembolso e da prestação do serviço.

Recurso negado.

Acórdão n.º 104-23.347

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA

IRPF Exercício: 2002

DEDUÇÕES - DESPESAS MÉDICAS - REQUISITOS PARA DEDUÇÃO - COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS - As despesas médicas, assim como todas as demais deduções, dizem respeito à base de cálculo do imposto que, à luz do disposto no art. 97, IV, do Código Tributário Nacional, está sob reserva de lei em sentido formal. Assim, a intenção do legislador foi permitir a dedução de despesas com a manutenção da saúde humana, podendo a autoridade fiscal perquirir se os serviços efetivamente foram prestados ao declarante ou a seus dependentes, rejeitando de pronto aqueles que não identificam o pagador, os serviços prestados ou os respectivos prestadores, ou quando esses não sejam habilitados. A simples apresentação de recibos, por si só, não autoriza a dedução, mormente quando, intimado, o contribuinte não faz prova efetiva de que os serviços foram prestados.

Recurso negado.

Conforme despacho de e-fls. 89/92, o Recurso foi admitido, conforme trecho transcrito abaixo:

Quanto ao Acórdão n.º 104-23.347, este não se presta a paradigma para o caso, porquanto a situação fática que emoldurou a decisão ali contida é totalmente distinta da que deu contornos à decisão recorrida. Na decisão recorrida, a autoridade lançadora não teria intimado o contribuinte a comprovar o efetivo pagamento das despesas médicas, o que, no entendimento dos julgadores, forçou o restabelecimento da

validade dos recibos apresentados pelo contribuinte. No caso paradigma, houve intimação específica para que fossem comprovados os gastos deduzidos; além disso, naquele caso, em procedimento fiscalizatório, o profissional não confirmou a emissão do recibo apresentado pelo contribuinte, além de outros indícios formais, ressaltando-se, assim, dúvidas quanto à autenticidade dos documentos apresentados.

Os acórdãos confrontados foram proferidos por colegiados distintos e não foram reformados.

Diante de todo o exposto, deve-se DAR SEGUIMENTO ao recurso especial na matéria suscitada.

Intimado, o Contribuinte apresentou Contrarrazões de e-fls. 99/105 requerendo a improcedência do Recurso Especial da PGFN.

É o relatório.

Voto

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e conforme despacho de admissibilidade de e-fls. 89/92, 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 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. 5/21 e 38/41 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 impropriedade 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.

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:

Verifico ainda que resta em litígio as despesas com as profissionais Antonio Caminhas no valor de R\$1.251,00, Luiz Alberto Lamana dos Santos, no valor de R\$ 2.638,00, José Francisco Sales Barbosa, no valor de R\$ 1.760,00 por falta de comprovação do efetivo desembolso coincidente em data e valores, com a profissional Sylvania Campos Brantes R\$ 200,00, por falta de comprovação, com Laboratório de Análises Clínicas Ltda R\$ 320,00 em razão de falta de Nota Fiscal.

Como se observa, grande parte do litígio trata de comprovação de despesas médicas em que a autoridade fiscal fundamenta na insuficiência dos recibos, sem vinculação do pagamento como forma de comprovação do pagamento, exigindo que, quando restar dúvida quanto à idoneidade do documento, essas condições devam ser comprovadas por outros meios, cumulativamente com o fato de a contribuinte não ter comprovado o efetivo pagamento de despesas médicas com diversos profissionais, apesar de ter sido regularmente intimada.

Por sua vez, o contribuinte afirma que a apresentação dos recibos é suficiente para o afastamento das glosas e que apresentou para a fiscalização relação de em como cópia de cheques que comprovam parte dos pagamentos nesta forma.

Em casos desta natureza, tenho o entendimento de que, a princípio, os recibos emitidos por profissionais legalmente habilitados que atendam às formalidade legais são hábeis a comprovar as deduções pleiteadas, mas, em havendo fortes indícios de que a documentação é inidônea, existe o direito-dever de o fisco intimar a contribuinte a comprovar o efetivo desembolso e prestação do serviço.

Assim, a decisão sobre a dedutibilidade ou não da despesa médica merece análise caso a caso, consoante os elementos trazidos aos autos, tanto pelo fisco como pelo contribuinte, os quais serão decisivos para a formação da livre convicção do julgador.

Tomo como ponto de partida a imputação feita no lançamento e não vejo apontamento de indícios em desfavor dos documentos apresentados pelo contribuinte.

De fato, percebo que a fiscalização não intimou o contribuinte para que comprova-se a efetividade dos pagamentos, que as despesas médicas realizadas correspondem a apenas aproximadamente 12 % dos rendimentos do contribuinte, que os recibos e declarações apresentados cumprem todas as formalidades, e que a farta documentação apresentada indica que realmente os serviços médicos foram prestados.

Logo, entendo que não há nos autos elementos que permitissem a fiscalização afastar a idoneidade dos documentos apresentados pela contribuinte para fazer jus às deduções pleiteadas e exigir a comprovação dos efetivos pagamentos.

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