



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

Processo nº 13677.000205/2001-73
Recurso nº 150.767 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.814 – 2ª Turma
Sessão de 10 de maio de 2010
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SILVIMAR NUNES DE OLIVEIRA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1999

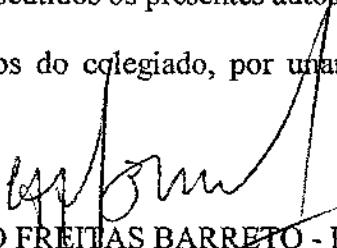
IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. IDONEIDADE DE RECIBOS CORROBORADOS POR DECLARAÇÕES DOS PRESTADORES DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FISCALIZAÇÃO.

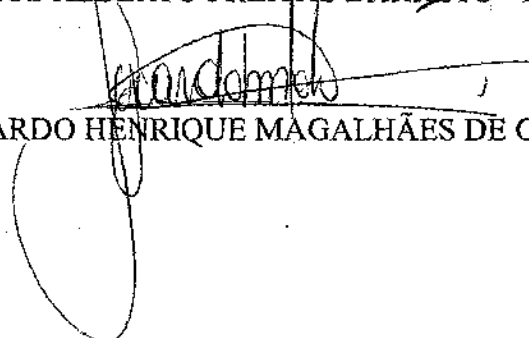
A apresentação de recibos médicos, corroborados por Declarações dos prestadores de serviços, sem que haja qualquer indício de falsidade ou outros fatos capazes de macular a idoneidade de aludidos documentos declinados e justificados pela fiscalização, é capaz de comprovar a efetividade e os pagamentos 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

SILVIMAR NUNES DE OLIVEIRA, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificado nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 03/12/2001, 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, em relação ao ano-calendário 1999, conforme peça inaugural do feito, às fls. 07/10, 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 10.193/2006, às fls. 57/60, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 2ª Câmara, em 19/10/2007, por maioria de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 102-48.789, sintetizados na seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 2000

Ementa: DESPESAS MÉDICAS – RECIBOS – REQUISITOS ESSENCIAIS - Quanto aos requisitos essenciais que devem constar do recibo, para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda, o valor, a natureza da prestação dos serviços, o nome de quem pagou e a assinatura identificando quem recebeu são pressupostos essenciais à sua validade. O endereço, o CPF do profissional e a identificação do beneficiário dos serviços, caso ausentes, podem ser completados, posteriormente, pelo tomador dos serviços, adotando-se procedimento semelhante ao do pagamento com cheque nominal.

Recurso provido.”

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 175/178, com arrimo no artigo 7º, inciso I, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, 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 as provas constantes dos autos, produzidas pelo contribuinte posteriormente à autuação, uma vez que não foram

apresentadas no momento oportuno, por ocasião da ação fiscal, sendo por conseguinte, suspeitas, como o próprio relator inferiu em seu voto, ora recorrido.

Em defesa de sua pretensão, assevera que existem indícios veementes da ausência da prestação dos serviços médicos, tendo em vista que as Declarações acostadas aos autos, de fls. 27, 32 e 43, *contêm fortes indícios de que não espelham a realidade dos fatos.*

Contrapõe-se ao entendimento levado a efeito pela Câmara recorrida, de que a falta de comprovação por parte da fiscalização da ausência da prestação dos serviços, ensejaria dúvidas, as quais favorecem ao contribuinte, sob o argumento de não espelhar a jurisprudência deste Colegiado, que mantém as glosas procedidas pelo Fisco a esse título quando os documentos ofertados pelo contribuinte contêm indícios fortes de *não-prestação dos serviços consignados nos recibos.*

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.

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 o Recurso Especial do Procurador, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido, em tese, contrariou provas constantes dos autos, conforme Despacho nº 543/2008, às fls. 179/180.

Instado a se manifestar a propósito do Recurso Especial do Procurador, o contribuinte não ofereceu suas contrarrazões, apresentando tão somente os documentos de fls. 181/185, a propósito de outra intimação fiscal.

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 evidência de provas, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

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

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 8º, § 2º, incisos II e III, da Lei nº 9.250/95, 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 pela 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, que assim prescrevem:

“ *Lei nº 9.250/1995*

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;”

“Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda

Art 73. Todas as deduções estão sujeitas a 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).

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irrecorrível na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 5º).

[...]

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os 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 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

I - aplica-se, 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 - 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 Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ 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 requisito essencial, qual seja, a qualificação dos pacientes.

Entrementes, ao contrário do que sustenta a recorrente, em nosso entender, as Declarações apresentadas pelo contribuinte, firmadas pelos prestadores de serviços, indicando os beneficiários dos tratamentos médicos realizados, 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 contribuinte, 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.

Na hipótese dos autos, a contribuinte comprovou a efetividade e pagamento dos serviços médicos mediante apresentação dos recibos e Declarações dos profissionais, não tendo a fiscalização declinado qualquer fato que pudesse macular a idoneidade de aludida documentação.

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. *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 a prestarem esclarecimentos, como ocorre em inúmeras oportunidades, sendo defeso, no entanto, presumir que os serviços médicos não foram prestados tão somente porque houve apresentação de recibos sem a informação dos beneficiários, o que fora devidamente saneado com as Declarações colacionadas aos autos.

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 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 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 (beweislosigkeit), esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo qualitativo 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

“[...]

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, notadamente quando sequer indicou qualquer motivo capaz de macular a idoneidade de aludidos documentos, não se pode cogitar na manutenção da glosa pretendida pela recorrente.

Não bastasse isso, o fato de as Declarações terem sido apresentadas após a autuação, juntamente com a impugnação, por si só, não tem o condão de macular o seu conteúdo, especialmente quando o momento oportuno para se defender do Auto de Infração é a defesa inaugural, como já sedimentado neste Conselho. Assim, não se pode exigir que a contribuinte se defenda durante o procedimento de fiscalização, onde somente tem o dever de prestar esclarecimentos exigidos pelo Fisco, o que, obviamente, não impede que ofereça todos os documentos que dispuser, não estando, no entanto, obrigada a adotar essa conduta.

Aliás, as próprias autoridades julgadoras de primeira instância, por vezes, determinam a conversão do julgamento em diligência para intimar os prestadores de serviços a confirmarem a sua realização e correspondente pagamento, sendo válidas as declarações apresentadas naquelas oportunidades, impondo sejam levadas em consideração as Declarações trazidas à colação pela contribuinte em sua defesa inaugural, mormente quando não se indicou e comprovou qualquer indício capaz de maculá-las.

Mais a mais, o conjunto probatório trazido à colação pela 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 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;

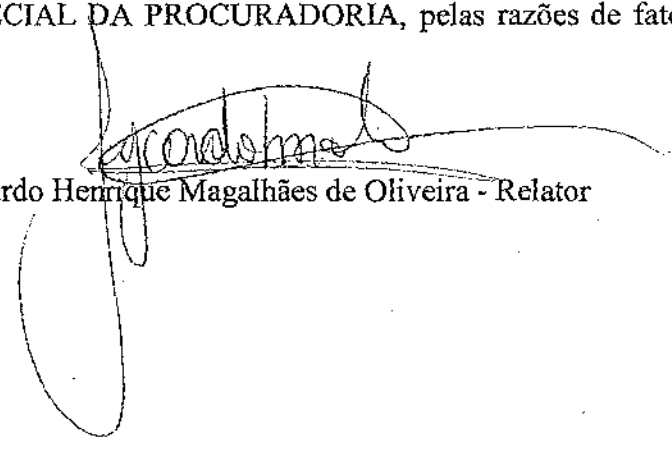
II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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

Assim, escoreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento 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