



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

Processo nº 13826.000201/2004-87

Recurso nº Especial do Procurador

Acórdão nº 9202-008.000 – 2ª Turma

Sessão de 19 de junho de 2019

Matéria IRPF - DEDUÇÕES

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado JOSÉ STERZA JUSTO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002

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 voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidas as
conselheiras Patrícia da Silva (relatora), Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e
Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram 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 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. 139/161, contra o acórdão nº **2802-00.913**, julgado na sessão do dia 26 de julho de 2011 pela 2ª Turma Especial da 2ª Seção do CARF, que restou assim ementada:

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

Exercício: 2002

*GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS. FALTA DE MOTIVAÇÃO
PARA DESCARACTERIZAÇÃO DOS DOCUMENTOS
APRESENTADOS.*

Restabelece-se a dedução de despesas médicas, lastreadas em recibos, inclusive os complementados por declarações dos profissionais, em que juntos cumpram os requisitos legais.

Recurso Voluntário Provido

Como descrito pela Câmara *a quo*:

“omissão de rendimentos sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica no valor de R\$ 1.081,24, e dedução indevida de despesas médicas no total de R\$ 32.170,00, fls. 34/35..”

(...)

“O cerne da questão é avaliar se os recibos, apesar de emitidos sem vícios ou rasuras, podem ser apontados como inidôneos, por uma série de indícios, como fez o autuante, ou se o fato de existirem recibos formalmente perfeitos é condição suficiente para satisfazer a dedução.

Em tese, o recibo de despesa médica devidamente preenchido pelo beneficiário do pagamento é, a priori, documento suficiente para comprovar gastos dedutíveis na declaração de rendimentos.

Entretanto, quando sobre a autenticidade do recibo pairam dúvidas, isto é, se não há certeza que o recibo é autêntico ou se, mesmo autêntico, não corresponde a pagamento de serviços prestados, sendo emitido de favor para que o beneficiário possa deduzi-lo em sua declaração de rendimentos para se restituir de antecipações do imposto de renda ou diminuir o saldo do imposto a pagar, a autoridade fiscal pode concluir pela inidoneidade dos documentos na presença de indícios nesse sentido.

Intimada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, e-fls. 139/161, requerendo a reforma do acórdão.

Apresenta como paradigmas os acórdãos abaixo:

Acórdão n.º 106-16.792

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

Exercício. 2000

PESSOA JURÍDICA EM ORGANIZAÇÃO – RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS—IMPOSSIBILIDADE DE RETENÇÃO NA FONTE - RENDIMENTOS SUJEITOS AO RECOLHIMENTO MENSAL OBRIGATÓRIO - Conhecendo o recorrente a real situação jurídica da fonte pagadora dos aluguéis, pois constou no contrato locatício a empresa como em organização, é de se entender que os rendimentos foram pagos por pessoas físicas, mormente porque a empresa continuava em organização passados dois anos da assinatura do contrato. Havendo pretensa retenção na fonte, é de se colacionar na declaração de ajuste anual apenas o valor líquido dos aluguéis recebidos.

DESPESAS DE TRATAMENTO PSICOLÓGICO – VALORES NO LIMITE DA ISENÇÃO MENSAL DO IMPOSTO DE RENDA - INTIMAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO - NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO OU DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO – NÃO COMPROVAÇÃO - MANUTENÇÃO DA GLOSA – A fiscalização pode e deve intimar o contribuinte a comprovar o efetivo pagamento e prestação do serviço de despesas médicas vultosas. Não comprovado, é de se manter a glosa.

ESPÓLIO - ACRÉSCIMOS LEGAIS - O espólio é pessoalmente responsável pelo tributo devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão. O principal do lançamento deve ser acrescido de multa de mora de dez por cento e juros de mora.

PERÍCIA - ESCLARECIMENTOS DOS VALORES LANÇADOS - NÃO CABIMENTO - Os valores lançados estão detalhadamente descritos no auto de infração. Impertinência da perícia pugnada.

Recurso voluntário negado."

Acórdão n.º 2101-001.264

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF.

Exercício: 2004.

Ementa: 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. Hipótese em que a apresentação tão somente de recibos é insuficiente para comprovar o direito à dedução pleiteada, sendo restabelecida a despesa para a qual foi apresentada prova adicional.

Recurso Voluntário Provido em Parte”

Conforme despacho de e-fls. 182/188, o Recurso foi admitido, conforme trecho transcritto abaixo:

Por outro lado, no caso do primeiro paradigma, manteve-se a glosa de despesas médicas com psicólogos, sob o argumento que os dispositivos legais atribuem ao Contribuinte o dever de provar o pagamento das despesas médicas, particularmente no contexto das mesmas serem expressivas. No segundo paradigma, a glosa foi mantida destacando-se também como razão adicional o aspecto de que o valor das despesas médicas seriam elevadas em relação aos rendimentos declarados. No caso deste paradigma, por representar mais de um terço dos rendimentos, limite esse inferior aquela verificado no acórdão recorrido.

Deste modo, face a comparação do acórdão recorrido e paradigmas, restou evidenciada a divergência jurisprudencial.

Assim, com fundamento no artigo 67, Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, para que seja reapreciada a questão do critério para comprovação de despesas médicas..

Intimado, o Contribuinte apresentou Contrarrazões de e-fls. 196/199 requerendo a improcedência do Recurso Especial da PGFN.

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. 182/188, 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 anocalendário, exceto os isentos, os nãoatributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no anocalendário, 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 resarcimento de despesas da mesma natureza;

II restringe-se 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. 20/32 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, o 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.

Corrobora, 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. Entremes, 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 extraí 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 dúvida 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 beweilöigkeit), 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, pautando-se em um formalismo exacerbado 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:

Não restam dúvidas que termos como “a juízo da autoridade lançadora”, pleiteadas deduções “exageradas”, deduções “incabíveis”, glosadas “sem audiência” do contribuinte, sem a devida fundamentação e esclarecimentos não se coadunam com o Estado Democrático de Direito, tampouco demonstram atendimento aos princípios constitucionais, pois, para que não pairesm dúvidas quanto às exigências a serem comprovadas pelo contribuinte e a razão desse aprofundamento, faz-se necessária a motivação da autoridade lançadora que não pode ao seu alvitre desconsiderar os comprovantes que apresentem os requisitos legais sem um mínimo de fundamentação para o não acolhimento.

Assim, entendo que, em princípio, os recibos que atendam aos requisitos legais são os documentos hábeis à comprovação para efeito de dedução, salvo, quando a autoridade lançadora desconstitui-los, apresentando a devida motivação e esclarecimentos minudentemente detalhados, para que o contribuinte possa se defender, inclusive, desse fundamento, contrapondo-se ou derrubando a motivação e as alegações que fundamentem a desconsideração dos recibos.

Neste caso, observando-se a descrição dos fatos, não encontro a motivação que levou a autoridade lançadora a desconsiderar os recibos.

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. Conforme tenho reiteradamente afirmado, sempre que sou instado a me manifestar sobre esse tema, 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. 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 se limitou a apresentar declarações dos próprios profissionais, o que nada acrescenta aos recibos.

Ora, nada impede, por exemplo, que as pessoas façam seus pagamentos em espécie, porém, se estão sujeitas a eventual comprovação perante terceiros 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.

O fato de o contribuinte trazer declarações dos profissionais emitentes dos recibos nada muda nesses quadro. Essas declarações têm o mesmo valor dos recibos, provam apenas a declaração e não o declarado, como bem ressaltou o acórdão recorrido.

Registre-se que o art. 73 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1947, ainda em vigor, é claro quanto à possibilidade de exigência por parte do Fisco de elementos adicionais de prova em casos como este. 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 documentos 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 comprova as despesas. Não são. São meios de prova, que podem ser questionados, situação em que precisam ser corroborado por outros elementos de prova.

Houve-se bem, portanto, o acórdão recorrido que negou provimento ao recurso voluntário.

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

Assinado digitalmente
Pedro Paulo Pereira Barbosa