



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

Processo nº 13882.001531/2008-49
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-008.007 – 2ª Turma
Sessão de 19 de junho de 2019
Matéria IRPF - DEDUÇÕES
Recorrente VERA LUCIA BASTOS DE BARROS NUNES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Patrícia da Silva (relatora), que conheceu do recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício.

Patrícia da Silva - Relatora.

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Redatora designada.

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 pelo Contribuinte, e-fls. 179/183, contra o acórdão nº 2801-01.594, julgado na sessão do dia 13 de maio de 2011 pela 1ª Turma Especial da 2ª Seção do CARF, que restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2004

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de simples recibos, sem vinculá-los ao pagamento realizado, mormente quanto tal aspecto foi objeto de intimação por parte da autoridade lançadora.

Recurso Voluntário Negado.

Como descrito pela Câmara *a quo*:

“Do Lançamento O processo refere-se à notificação de lançamento de fls. 12/17 lavrada em face da contribuinte acima identificada, em decorrência de procedimento interno de revisão de Declaração Anual de Ajuste de Imposto de Renda Pessoa Física relativo ao exercício 2004, por meio do qual foi exigido crédito tributário apurado no valor de R\$ 14.627,39, sendo imposto suplementar apurado no valor de R\$ 6.154,50, juros de mora no valor de R\$ 3.857,02 (calculados até 31/10/2008) e multa de ofício no valor de R\$ 4.615,87.

De acordo com o contido na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 13/15, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento da seguinte infração na notificação fiscal em exame:

• Glosa de Dedução Indevida. de Despesas Médicas — R\$ 22.380,00 após regularmente intimada, a contribuinte apresentou os recibos médicos, sendo que estes continham indícios de irregularidades, não sendo suficientes para a comprovação das despesas efetuadas. Após nova intimação fiscal, a notificada não comprovou o efetivo pagamento dos serviços médicos contratados, motivo que' levou a autoridade lançadora a glosar as despesas referentes aos seguintes profissionais abaixo relacionados:

a) Dra. Lyna Harue I. Baruel — R\$ 3.200,00;

b) Dr. José Antunes Coleho Filho — Dr. 2.000,00

c) Dr. Carlos Estevam Pinto de Lima — R\$ 1.000,00;

- d) Dr. José Evandro F. Coutinho — R\$ 3.000,00
- e) Dra. Dalva Maria Ribeiro de Souza — R\$ 2.000,00;
- O Dra. Anna Theresa Palma Coelho — R\$ 1.300,00;
- g) Dra. Úrsula Jenifer P. Ramos — R\$ 1.500,00;
- h) Dra. Carla Alessandra Marcelino Seixas — R\$ 2.000,0
- i) Dra. Sueli Hiromi Shimazu Murakami — R\$ 2.000,00;
- j) Clínica Arenales Psiquiatria e Psicologia — R\$ 4.240,00;
- k) Santa Casa de Misericórdia de Guaratinguetá — R\$ 60,00;

Intimado, o Contribuinte interpôs Recurso Especial, e-fls. 179/183, requerendo a reforma do acórdão, alegando que os recibos são suficientes para comprovar despesas médicas.

Apresenta como paradigma o acórdão abaixo:

Acórdão nº 104-17.358

DESPESAS MÉDICAS - REQUISITOS PARA A DEDUÇÃO - COMPROVAÇÃO - 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 CTN, estão sob reserva de lei em sentido formal. Impossível subordinar as deduções da base de cálculo do IRPF ao atendimento de requisitos alheios à lei. Descabe a glosa de despesas suportadas em documentos idôneos e relativas a profissionais perfeitamente identificados.

DESPESAS MÉDICAS - DEPENDENTES - CÔNJUGE. A não indicação de cônjuge como dependente no campo próprio da declaração não impede o aproveitamento da despesa médica desse mesmo cônjuge, sobretudo quando não há qualquer prova nos autos de que o mesmo perceba qualquer rendimento.

Recurso provido.

Conforme despacho de e-fls. 190/192, o Recurso foi admitido, conforme trecho transcrito abaixo:

Assiste razão à Recorrente, pois os acórdãos opostos foram divergem quanto à comprovação do efetivo pagamento dos serviços como condição para comprovar a realização da despesa dedutível. O lançamento reformado pelo acórdão paradigma baseou-se nos seguintes fundamentos, como se observa no voto condutor do julgado:

(...)

O acórdão recorrido, por sua vez, entendeu que a comprovação do desembolso, quando intimado o contribuinte a fazê-la, é condição indispensável para a comprovação da despesa médica.

Portanto, ao recurso especial deve-se DAR SEGUIMENTO.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões de e-fls. 194/221, alega o não conhecimento e requer que seja negado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e conforme despacho de admissibilidade de e-fls. 190/192 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 pelo Contribuinte limita-se à discussão de serem os recibos juntados aos autos provas suficientes para caracterização da prestação de serviços ao contribuinte.

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 trazer elementos suficientes para identificação do prestador de serviço que recebeu os valores despendidos pelo contribuinte.

Destaco que das e-fls. 40/78 constam os recibos apresentados pelo Contribuinte para comprovar os gastos, que apresentam os dados dos profissionais que prestaram os serviços e os cheques de alguns pagamentos.

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 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.

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 só, 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.

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 conhecer e dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Patrícia da Silva

Voto Vencedor

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Redatora designada

Em que pese o bem fundamentado voto apresentado pela Ilustre Relatora peço vênia para divergir quanto ao conhecimento do recurso.

Conforme consta do relatório o recurso interposto pelo contribuinte tem como objetivo a reforma da decisão *a quo* que manteve o lançamento cujo objeto é a glosa de despesas médicas.

As argumentações recursais são no sentido que os recibos apresentados pela Contribuinte são idôneos e, portanto, são suficientes para comprovar as despesas médicas. Para fundamentar seu recurso é citado como paradigma o acórdão nº 104-17.358 (única decisão

aceita pelo exame de admissibilidade) o qual possui, na parte que nos interessa, a seguinte ementa:

DESPESAS MÉDICAS - REQUISITOS PARA A DEDUÇÃO - COMPROVAÇÃO - 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 CTN, estão sob reserva de lei em sentido formal. Impossível subordinar as deduções da base de cálculo do IRPF ao atendimento de requisitos alheios à lei. Descabe a glosa de despesas suportadas em documentos idôneos e relativas a profissionais perfeitamente identificados.

De uma leitura preliminar até poderíamos entender pela similitude fática enfrentada pelas decisões, entretanto da análise mais detida no acórdão paradigma percebe-se que há especificidade relevante para o Colegiado paradigmático a qual não está presente no lançamento ora analisado.

Para o Colegiado Recorrido os recibos médicos apresentados pela contribuinte possuíam indícios de irregularidades, fato que motivou sua intimação pela autoridade fiscal para apresentação de esclarecimentos e novas provas:

A comprovação quanto à efetiva realização dessas despesas, via de regra, deve ser feita mediante a apresentação dos recibos emitidos pelos profissionais de saúde em conformidade com os requisitos previstos em lei.

Diante de um procedimento fiscalizatório, todavia, a autoridade fiscal poderá, com arrimo no art. 73 do RIR/99, requerer, ao seu juízo, a comprovação de que as despesas plasmadas nos recibos foram efetivamente realizadas.

No presente caso, como se vê, foi iniciado um procedimento fiscal e fora solicitado à Recorrente a comprovação de que, de fato, suportou os dispêndios com as despesas médicas.

Em seu favor, a Recorrente repetiu todos os argumentos ventilados na inicial, asseverando que a simples juntada dos recibos já seria suficiente para a sua dedução da base de cálculo do IR, mas, em nenhum momento, comprovou ter efetivamente realizado essas despesas, como requerido pela fiscalização.

No caso do acórdão paradigma, sem haver na fundamentação do acórdão qualquer juízo de valor acerca da existência de indícios de irregularidade dos recibos, deu-se provimento ao recurso do contribuinte sob três aspectos (quanto à parte do lançamento que trata de recibos).

O primeiro, relacionado com a falta de indicação do número de inscrição do profissional da área médica junto a seu respectivo órgão de classe, afastou a glosa com o entendimento de absoluta inexistência de previsão legal. Entretanto naquele caso a legislação vigente na época da ocorrência do fato gerador (1994) era o art. 11, §1º, "c", da Lei nº 8.383/91. No segundo aspecto argumentou-se que inexistiu falha no recibo apresentado uma vez que a mesma legislação não trazia exigência de fixação de data no documento, sendo que neste último caso se quer o sujeito passivo foi intimado para apresentar novas explicações.

Por fim, destaca o acórdão paradigma que o auditor fiscal errou ao utilizar como fundamentação do lançamento aspectos relativos aos profissionais prestadores dos serviços, argumento que extrapola, no entendimento do paradigma, os limites da lei:

Finalmente, a última questão a ser analisada diz respeito às glosas das despesas médicas de elevado valor.

Neste ponto, entendo que assiste razão ao recorrente. A dedução da despesa médica, conforme já se ressaltou, deve atender aos requisitos legais. Assim, compete ao fisco analisar a comprovação da despesa em relação aos dispositivo legais que regem matéria. No caso dos autos, ao revés, a autoridade lançadora preferiu seguir um caminho completamente distanciado dos requisitos da lei, questionando a formação e a habilitação do profissional da área médica que atendeu o recorrente. Em momento algum questionou-se a prestação do serviço, porque se assim o fizesse os profissionais médicos teriam sido intimados a comprovar este fato.

Ora, no presente caso, a situação é bem mais singela: diante do montante das deduções informadas pela Contribuinte entendeu a Fiscalização pela necessidade de apresentação de novas provas, em especial comprovantes do efetivo pagamento. Não o fazendo o Contribuinte deu razão ao lançamento.

O acórdão paradigmático em momento algum afirma que os recibos seriam provas suficientes para afastar a exigência fiscal. O que foi pontuado por aquele Colegiado é que os argumentos utilizados pela fiscalização não foram suficientes para descaracterizar as provas juntadas pelo autuado, valendo destaque para a parte do voto onde o Relator cita inclusive não ter Contribuinte sido intimado para apresentação de esclarecimentos ou provas adicionais.

Lembramos que o recurso é baseado no art. 67, do Regimento Interno (RICARF), o qual define que caberá Recurso Especial de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Trata-se de recurso com cognição restrita, não podendo a CSRF ser entendida como uma terceira instância, ela é instância especial, responsável pela pacificação de conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica.

Assim, para caracterização de divergência interpretativa exige-se como requisito formal que os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigmas sejam suficientemente semelhantes para permitir o 'teste de aderência', ou seja, deve ser possível avaliar que o entendimento fixado pelo Colegiado paradigmático seja perfeitamente aplicável ao caso sob análise, assegurando assim o provimento do recurso interposto.

Diante do exposto, deixo de conhecer do recurso.

Rita Eliza Reis da Costa

Processo nº 13882.001531/2008-49
Acórdão nº **9202-008.007**

CSRF-T2
Fl. 7
