



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10183.002180/2006-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2101-001.184 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de julho de 2011
Matéria IRPF - DESPESAS MÉDICAS
Recorrente ANNA BEATRIZ DE FIGUEIREDO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. CONTRARIEDADE À LEI.
AGRESSÃO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL. INEXISTÊNCIA

O contribuinte teve diversas oportunidades de comprovação das despesas efetivadas, insistindo na suficiência dos recibos como provas dos fatos.

A falta de inquirição pessoal dos prestadores do serviço não macula a atividade fiscal, que utilizou procedimentos de investigação válidos, oportunizou a defesa ao sujeito passivo e instruiu o processo administrativo de forma satisfatória para embasar o lançamento.

DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS.
SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO.
COMPROVAÇÃO COM DOCUMENTAÇÃO COMPLEMENTAR.

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar motivadamente elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados e dos correspondentes pagamentos. Nessa hipótese, a apresentação tão somente de recibos é insuficiente para comprovar o direito à dedução pleiteada.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

José Raimundo Tosta Santos - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Evande Carvalho Araujo- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Raimundo Tosta Santos (Presidente), José Evande Carvalho Araujo, Gilvanci Antônio de Oliveira Sousa, Célia Maria de Souza Murphy, Gonçalo Bonet Allage, Alexandre Naoki Nishioka.

Relatório

AUTUAÇÃO

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 5 a 10, referente a Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2003, para lançar infração de glosa de despesas médicas, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$9.625,00, acrescido de multa de ofício e juros de mora.

IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 1 a 4), acatada como tempestiva. Consoante relatório do acórdão de primeira instância (fl. 73), o sujeito passivo apresentou as seguintes alegações:

1) Notificada para prestar esclarecimentos acerca das despesas médicas, apresentou recibos emitidos pelos profissionais da área da saúde que prestaram serviços à impugnante e ao seu dependente no ano de 2003;

2) Os esclarecimentos apresentados, erroneamente, não foram suficientes para justificar, pois as mencionadas despesas médicas foram devidamente realizadas e comprovadas através dos recibos colacionados:

a) Fonoaudiologia — Encaminhamento do Hospital Geral Universitário para tratamento do distúrbio da fala do filho Guilherme Adolfo (fl. 11);

b) Psicologia — Encaminhamento da Médica Giovana da Gama Fortunato (fl. 12);

c) Fisioterapia — Atestado Médico de Estevão Virgílio Vaz Curvo (fl. 13).

3) O argumento que as despesas são exageradas não devem prevalecer pois embora os valores com tratamento de saúde tenham sido elevados, para os padrões de vida da requerente, foram extremamente necessários, a fim de estabelecer a saúde da mesma e de sua família, conforme restou devidamente comprovado;

4) O auditor fiscal não possui conhecimentos na área médica a ponto de efetuar glosas nos tratamentos médicos.

ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente o lançamento, em julgamento consubstanciado na seguinte ementa (fls. 70 a 84):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

DESPESAS MÉDICAS. PROVA.

A eficácia da prova de despesas médicas, para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física, está condicionada ao atendimento de requisitos objetivos, previstos em lei, e de requisitos de julgamento baseados em critérios de razoabilidade.

Uma declaração com a mesma natureza dos recibos inicialmente apresentados não acrescenta nenhum outro elemento de convicção ou comprovação.

A partir da declaração de inidoneidade de documentos em face de prestador de serviço médico, reforça-se a exigência do ônus da prova quanto a validade e eficácia do documento emitido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O julgador de 1ª instância justificou sua decisão como os seguintes argumentos:

Se o contribuinte for instado a comprovar as deduções, com autoriza a Lei, não deverá apenas indicar, mas sim apresentar documentação ou cheque nominativo, que são as duas possibilidades de comprovação eficazes.

A contrario sensu, se o contribuinte dispor de documentação suficiente para comprovar, de acordo com os dispositivos precedentemente analisados, a prestação do serviço, a quem foi prestado, e a efetividade da despesa, desnecessária a indicação do cheque nominativo.

(...)

Se não há disposição legal que estabeleça que um único documento seja o apto a comprovar tais requisitos, não pode o contribuinte, no caso de existir motivadas razões ("todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora" e "ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte") para considerar que um documento é

insuficiente para a comprovação pretendida, eximir-se do ônus probatório pela mera afirmação de que o referido documento seria suficiente.

Além disso, as declarações constantes de documentos particulares presumem-se verdadeiras apenas em relação às partes que participaram do ato, como dispunha o art. 131, caput, do Código Civil de 1916, o parágrafo único do art. 219 do Código Civil atual e art. 368 do Código de Processo Civil.

É o caso das declarações trazidas aos autos, que tem a mesma natureza dos recibos inicialmente apresentados pois não acrescenta nenhum outro elemento de convicção ou comprovação que seria atendido mediante documentos complementares do tratamento realizado ou mesmo prova do efetivo pagamento.

(...)

À vista desses documentos e com base na legislação, critérios e princípios expostos, conclui-se por:

10.A) Não aceitar como eficazes para dedução com despesa médica os recibos apresentados pelo profissional JAIME DA CRUZ BORGES ASSUMPÇÃO pela referida declaração de inidoneidade corroborada pela profusão de recibos que somaram o valor de R\$ 31.650,00 muito superior ao valor declarado de R\$ 15.000,00, cuja exegese está em consonância com a jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes, cujas decisões sobre o tema, apresentam pequena divergência quanto ao entendimento, mas são pacíficas quanto ao resultado, conforme demonstram os seguintes julgados:

(...)

10.B) Não aceitar como eficazes para dedução com despesa médica os recibos apresentados pelos demais profissionais pois **não constam o endereço dos profissionais e descrevem o tratamento de forma genérica** e não atendem aos requisitos expostos anteriormente:

-Item 3.c: identificar a natureza do serviço prestado, e a quantidade, se for o caso, o que não é suprido por expressões genéricas (inc. III).

- Item 3.d: identificar o endereço do profissional.

- Item 7.1: Valor elevado justifica a exigência de comprovação complementar do pagamento.

(...)

RECURSO AO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)

Cientificado da decisão de primeira instância em 17/12/2009 (fl. 89), o contribuinte apresentou, em 12/01/2010, o recurso de fls. 91 a 95, onde:

a) apontou afronta ao art. 29 do Decreto nº 70.235/72, pois a autoridade fiscal não investigou a idoneidade das provas apresentadas, ou seja, não ordenou a produção de prova oral, único meio capaz de emprestar ou não eficácia aos recibos apresentados;

b) indicou violação do dispositivo constitucional que garante a ampla defesa, pois a decisão recorrida fundamentou a condenação em mera presunção de inidoneidade documental, sem lhe investigar o grau de confiabilidade, mediante a produção de prova testemunhal;

c) acrescentou que decisão combatida também redundou em afronta aos comezinhos princípios constitucionais da reserva legal (art. 5º, inciso II), ampla defesa e devido processo legal (art. 5º, inciso LIV), por desrespeitar expressa regulamentação tributária e ainda por impedir o livre exercício da ampla defesa em processo administrativo.

Ao final, pugnou pelo cancelamento do débito fiscal recorrido.

O processo foi distribuído a este Conselheiro, numerado até a fl. 101, que também trata do envio dos autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Evande Carvalho Araujo, Relator.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Os argumentos de violação dos princípios constitucionais da reserva legal, ampla defesa e devido processo legal serão analisados junto com o mérito.

Para fazer jus a deduções na Declaração de Ajuste Anual, torna-se indispensável que o contribuinte observe todos os requisitos legais, sob pena de ter os valores pleiteados glosados. Afinal, todas as deduções, inclusive as despesas médicas, por dizerem respeito à base de cálculo do imposto, estão sob reserva de lei em sentido formal, por força do disposto na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), art. 97, inciso IV.

Por oportuno, confira-se o estabelecido na Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, a propósito de dedução de despesas médicas:

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;

Por sua vez, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, art. 73, dispõe:

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).

Verifica-se, portanto, que a dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, sim, condicionada ao preenchimento de alguns requisitos legais. Observe-se que a dedução exige a efetiva prestação do serviço, tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente, e que o pagamento tenha se realizado pelo próprio contribuinte. Assim, havendo qualquer dúvida em um desses requisitos, é direito e dever da Fiscalização exigir provas adicionais da efetividade do serviço, do beneficiário deste e do pagamento efetuado. E é dever do contribuinte apresentar comprovação ou justificação idônea, sob pena de ter suas deduções não admitidas pela autoridade fiscal.

O problema consiste em saber até que ponto são razoáveis as exigências da autoridade fiscal para comprovação das despesas médicas. Em muitos casos, a fiscalização termina por demandar a apresentação de pagamento diretamente correlacionado com débito, como cheque utilizado para liquidar a despesa, ou saque de valor exato na mesma data. Mas os contribuintes replicam que ninguém é obrigado a pagar suas despesas com cheques nem efetuar saques individuais para cada dispêndio.

Penso que a dificuldade já surge quando da informação das despesas na declaração de ajuste. A cada ano, as indicações da Receita Federal são pela possibilidade de comprovação das despesas médicas mediante recibos. A título de exemplo, transcrevo orientações contidas no Perguntas e Respostas do IRPF, exercício 2005, pergunta 337:

A dedução dessas despesas é condicionada a que os pagamentos sejam especificados, informados na Relação de Pagamentos e Doações Efetuados da Declaração de Ajuste Anual, e comprovados, quando requisitados, com documentos originais que indiquem o nome, endereço e número de inscrição no CPF ou CNPJ de quem os recebeu. Admite-se que, na falta de documentação, a comprovação possa ser feita com a indicação do cheque nominativo com que foi efetuado o pagamento.

Assim, a própria Receita Federal orienta que a comprovação, se necessária, pode ser feita com a apresentação de recibo ou nota fiscal originais, podendo ser dar, caso o contribuinte não tenha esse documento, com a apresentação de cheque nominativo. Observe-se que a opção do cheque nominativo é dada a favor do contribuinte, nos casos em que o profissional se recuse a dar recibo.

Verifiquei que essa orientação foi repetida em todos os Perguntas em Respostas dos exercícios seguintes. Apenas no documento do exercício de 2011 foi acrescentada a seguinte informação:

Conforme previsto no art. 73 do RIR/1999, a juízo da autoridade fiscal, todas as deduções estarão sujeitas a comprovação ou justificação, e, portanto, poderão ser exigidos outros elementos necessários à comprovação da despesa médica.

Não se pode ignorar, no entanto, que é bastante comum o expediente de se declarar despesas médicas inexistentes, ou majorar o valor das ocorridas, com o objetivo de diminuir o imposto devido. Contando com a ineficiência da Administração Pública, e com a nefasta idéia, corrente em nosso país, de que a sonegação é um crime aceitável devido à alta carga tributária, alguns contribuintes declaram deduções expressivas, e buscam justificá-las com recibos que não refletem o realmente ocorrido. Situação inaceitável que precisa ser coibida pela Administração Pública.

Diante desse quadro, os julgamentos administrativos neste CARF são bastante diversos. Existem aqueles que julgam que, uma vez comprovada a despesa mediante recibos, é dever do Fisco provar que a informação é falsa. Por outro lado, é forte a corrente que pensa que, caso a autoridade fiscal exija comprovação adicional do contribuinte, inverte-se o ônus da prova, sendo função do sujeito passivo produzir a comprovação exigida.

Filio-me ao segundo grupo, tanto pelas determinações do art. 73 do RIR/99, acima transcrito, que exige que as deduções sejam justificadas a juízo da autoridade lançadora, quanto pelo disposto no art. 333, inciso I, do Código de Processo Civil, que atribui a quem declara o ônus de demonstrar fato constitutivo do seu direito.

Mas penso que a fiscalização deve demonstrar criteriosamente porque não aceitou a comprovação mediante recibo que atenda às características da legislação. Somente com a análise das exigências fiscais, bem como das respostas do contribuinte, será possível se concluir pela procedência, ou não, das glosas efetuadas.

No caso em tela, a contribuinte informou, em sua declaração de ajuste do exercício de 2003 (fls. 43 a 46), rendimentos tributáveis de R\$87.270,24 e despesas médicas que totalizaram R\$35.000,0 com os seguintes profissionais:

Nome do Beneficiário	CPF/CNPJ	Cód.	Valor Pago
JAIME DA C. B. ASSUMPCAO	482.011.201-59	03	15.000,00
ALESSANDRA R.P. DE O. DIAS	544.450.351-49	03	7.500,00
GISELLE MACHADO DE OLIVEIRA	387.922.221-53	03	10.000,00
DAYLANA MARQUES STEINBECK	513.468.691-20	03	2.500,00

A Fiscalização exigiu a comprovação da efetiva realização dos serviços médicos e o efetivo desembolso (através de exames, prontuários e de cheques nominativos, cartão de crédito, extrato bancário, etc.) (fl. 48).

Em resposta, a fiscalizada apresentou apenas recibos médicos (fls. 49 a 67).

Como, para o profissional Jaime da Cruz Borges Assumpção, existia Ato Declaratório Executivo declarando inidôneos os recibos por ele emitidos por não ter comprovado à fiscalização o exercício da atividade de 2000 a 2002, e diante da não apresentação de outros elementos que demonstrassem a efetiva realização dos serviços médicos e o efetivo desembolso, a autoridade autuante glosou as deduções a título de despesas médicas.

Em sua impugnação, a recorrente informou:

a) que as despesas com a Dra. Alessandra R. P. de O. Dias se referiram a serviços de fonoaudiologia prestados ao seu dependente Guilherme Adolfo, conforme indicação (distúrbio da fala) e encaminhamento da médica pediatra, em 10/01/2002 (fl. 11);

b) que as despesas com a Dra. Giselle Machado de Oliveira se referiram a serviços de psicologia prestados à impugnante e ao seu marido, em tratamento denominado terapia de casal, conforme indicação e encaminhamento da médica ginecologista em 12/12/2001 (fl. 12);

c) que as despesas com o Dr. Jaime da C. B. Assumpção se referiram a serviços de fisioterapia, prestados à impugnante, conforme atestado médico, datado de 20/01/2002, que indica tratamento de RPG por tempo indeterminado, devido a patologia CID.: M 54-5/M41-01M54-4 (fl. 13).

Analisando os argumentos e as provas apresentadas, o julgador *a quo* considerou que as despesas médicas não haviam sido suficientemente comprovadas, ponderando, para o profissional Jaime da Cruz Borges Assumpção, que os recibos eram de valor muito elevado e que havia declaração de inidoneidade dos documentos por ele emitidos no ano da fiscalização, e, para os demais profissionais, que os recibos não continham o endereço de trabalho e descreviam o tratamento de forma genérica, além de importarem em desembolso elevado, o que justificaria a exigência de comprovação complementar do pagamento.

A simples descrição acima do procedimento fiscal e do julgamento administrativo de 1ª instância põe por terra os argumentos de cerceamento de direito de defesa, contrariedade à lei e agressão ao devido processo legal.

O contribuinte teve diversas oportunidades de comprovação das despesas efetivadas, insistindo na suficiência dos recibos como provas dos fatos.

A falta de inquirição pessoal dos prestadores do serviço não macula a atividade fiscal, que utilizou procedimentos de investigação válidos, oportunizou a defesa ao sujeito passivo e instruiu o processo administrativo de forma satisfatória para embasar o lançamento.

Recorde-se que já se disse que cabe a quem alega o ônus de demonstrar fato constitutivo do seu direito, e que a autoridade lançadora pode exigir que as deduções pleiteadas

sejam justificadas. Assim, não é permitido que o fiscalizado exija que a autoridade fiscal produza prova que a ele lhe cabe.

Assim, creio que o conjunto probatório milita em favor do conclusão da Fiscalização, corroborada pelo julgamento de 1ª instância, de que as despesas médicas deduzidas não estavam suficientemente comprovadas.

Afinal, o sujeito passivo pleiteou despesas médicas superiores a 40% dos rendimentos tributáveis, um dos profissionais teve todos os seus recibos declarados como inidôneos no ano da fiscalização, e os demais recibos não atendiam aos requisitos do art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995, pois não continham o endereço do profissional.

Diante desse quadro, razoável se exigir do contribuinte novas provas dos serviços médicos e dos pagamentos, que não foram apresentadas a contento, o que justifica a glosa das deduções pleiteadas.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
José Evande Carvalho Araujo