



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

Processo n° 10640.005335/2008-06
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2802-002.337 – 2ª Turma Especial
Sessão de 15 de maio de 2013
Matéria IRPF
Recorrente JOSÉ VIEIRA DA SILVA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005

DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS E DECLARAÇÕES. EXIGÊNCIAS DO INCISO III, § 2º DO ART. 8º DA LEI N. 9.250/95.

É de se reconhecer a força probante de recibos e declarações, para fins de dedutibilidade de despesas médicas, se cumpridas às exigências do inciso III, § 2º do art. 8º da lei n. 9.250/95 (inciso III do art. 80 do RIR/99).

In casu, parte dos comprovantes apresentados não preenchem os requisitos legais.

MULTA DE OFÍCIO.

A exigência da multa "ex officio", no percentual de 75%, obedece tão-somente aos preceitos insculpidos na legislação tributária em vigor.

Recurso provido parcialmente

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para restabelecer a dedução de despesas médicas no valor de R\$8.851,00 (oito mil, oitocentos e cinquenta e um reais), nos termos do voto da relatora. Vencido o Conselheiro Carlos André Ribas de Mello que dava provimento parcial em maior extensão.

(assinado digitalmente)

Jorge Claudio Duarte Cardoso –Presidente

(assinado digitalmente)

Dayse Fernandes Leite – Relatora

EDITADO EM: 11/07/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Claudio Duarte Cardoso (Presidente), German Alejandro San Martin Fernandez, Jaci de Assis Junior, Carlos Andre Ribas de Mello, Dayse Fernandes Leite, Julianna Bandeira Toscano.

Relatório

Versam os autos sobre Notificação de Lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, fls. 17/19, na qual se exige R\$ 4.911,50, de imposto suplementar, R\$ 3.683.62, de multa de ofício de 75%, e acréscimos legais decorrentes da revisão da declaração de rendimentos relativa ao exercício de 2005, ano calendário de 2004, em face de glosa de despesas médicas, no montante de R\$ 17.860,00, por falta de comprovação do efetivo pagamento, das despesas médicas realizadas junto aos profissionais: 1) SANDRA MARA RIBEIRO (R\$3.500,00), 2) SWAMI ALMEIDA BITTAR (R\$2.000,00), 3) JANINI OLIVEIRA SANTOS GUERCIO (R\$5.509,00) 4) ANA PAULA CORREA SARTORI (R\$3.360,00) e GLAUCIA COBUCI DE SOUZA (R\$3.491,00).

Apresentada Impugnação de fls. 1/13, na qual o contribuinte contesta a glosa das despesas médicas, a ação fiscal foi julgada procedente, sob o fundamento de que se deve manter a glosa do valor de R\$ 17.860,00, vez que a documentação ofertada pelo contribuinte para a comprovação das despesas médicas, não estavam acompanhadas da comprovação da assunção do efetivo encargo financeiro, pela confirmação do respectivo trânsito financeiro por meio de saques bancários coincidentes com as quantias glosadas.

Com relação ao caráter confiscatório da multa de ofício, aplicada no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), a autoridade de primeira instância, apresentou o seguinte fundamento: *“Falece competência à autoridade administrativa para se manifestar quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.”*

Nas razões de Voluntário (fls. 89/108), a recorrente argumenta que:

- Quando intimado pela Receita Federal do Brasil a apresentar os comprovantes das despesas médicas declaradas a título de dedução, trouxe ao conhecimento do Fisco recibos e declarações que provam os pagamentos declarados e encontram-se em estrita obediência à legislação aplicável.
- Segundo a legislação que rege a matéria, são apenas três os *requisitos* que a lei em sentido formal coloca para que o documento destinado a provar as despesas médicas sejam idôneos: nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoa Física (CPF) ou Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ).
- A correta e atenta leitura do artigo 8o, § 2º, III da Lei 9.250/05 sugere que a comprovação da efetividade da prestação dos serviços e da efetiva entrega dos recursos aos profissionais através de qualquer outra espécie de documentação bancária é uma faculdade (uma

alternativa) para o contribuinte, no caso da falta dos competentes recibos.

- Não pode, portanto, ser obrigado a apresentar qualquer outro documento - tal como exigido pela Receita Federal do Brasil -. ao qual o mesmo não esteve e não está obrigado por lei, sob pena de ofensa ao princípio constitucional da legalidade, posto que se trata de matéria atinente à definição da base de cálculo do tributo, devendo ser definida por lei em sentido formal, como determina o artigo 97 do Código Tributário Nacional.
- À espécie normativa Decreto, na qual se insere o RIR/99 (Decreto 3000/99), cabe tão somente especificar os termos da lei em sentido formal, garantindo a sua fiel execução, nos estritos limites estabelecidos pelo artigo 99 do Código Tributário Nacional e pelo artigo 84, IV da Constituição Federal, em hipótese alguma podendo inovar em matéria de obrigações tributárias, *ainda* que secundárias, *criando* deveres ou ônus não estabelecidos pela espécie legislativa própria. (Transcreve várias ementas deste colegiado, neste sentido).
- Uma interpretação adequada do artigo 73 do RIR/1999 e seu parágrafo primeiro, no sentido de que se mantenha nos limites da Lei em sentido formal que se destina a regulamentar, aponta no sentido de que a justificção ou comprovação das deduções das quais o autoridade lançadora venha a duvidar deve ser feita com a apresentação da documentação legalmente exigida. Conforme a legislação acima colacionada, percebe-se que quando instado a demonstrar as despesas médicas declaradas, o Recorrente o fez satisfatoriamente, trazendo ao conhecimento do Fisco os recibos e declarações que a lei exige em conformidade com os requisitos por ela estabelecidos. O artigo 73 do Decreto 3,000/1,999 não pode ser interpretado de modo a criar para o contribuinte obrigações ou ônus não especificados em lei em sentido formal
- Quando questionou a constitucionalidade da elevada multa de ofício aplicada sobre o suposto débito obteve a categórica resposta de que uma interpretação ou análise crítica das normas exorbita os limites das atribuições do Fisco, competindo-lhe tão somente aplicar a lei, sem questionar suas razões.

Era o essencial a ser relatado.

Voto

Conselheira Dayse Fernandes Leite, Relatora

O recurso é tempestivo. Estando dotado, ainda, dos demais requisitos de admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

O litígio trata de comprovação de despesas médicas em que a autoridade fiscal fundamenta a autuação na falta de comprovação do efetivo dispêndio. Trata ainda, do caráter confiscatório da multa de ofício, aplicada ao percentual de 75%.

Em primeira instância o lançamento foi mantido sob o fundamento de que:

“E, ainda, o que dispõem o "caput" e o §1º do art. 73, do RIR/1999: *"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 declarações não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei nº. 5.844, de 1943, art. 11, §4º) "* (grifei).

A luz da legislação exposta, tem-se que a autoridade administrativa, nos termos que lhe reserva e determina o art. 142 do CTN, age de forma obrigatória e vinculada, revestida da legalidade que norteia a sua atividade.

A lei estabelece a quem cabe a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, prevê expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, imputando-lhe, portanto, o ônus probatório. Mesmo que a norma possa parecer, em tese, um tanto quanto discricionária, deixando ao talante da autoridade lançadora a iniciativa, esta assim procede quando está albergada em indícios razoáveis de ocorrência de irregularidades nas deduções, mesmo porque o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Não se observam nos autos quaisquer desvios aos comandos estabelecidos, porquanto a Fiscalização efetuou o lançamento nos termos estritos da legislação regente da matéria. No presente caso, à luz do citado art. 73 do RIR/1999, requereu-se que as comprovações ou justificações das despesas médicas declaradas com Sandra Mara Ribeiro, Swami Almeida Bittar, Janini Oliveira Santos Guercio, Ana Paula Correa Sartori e Glaucia Cobuci de Souza, ocorressem por elementos tendentes a demonstrar os efetivos pagamentos, conforme se depreende da determinação contida na intimação de fl. 79.

O indigitado art. 73 do RIR/1999 autoriza a Fiscalização, para formar sua convicção, a demandar dos contribuintes documentos subsidiários aos recibos, para efeito de confirmá-los. no que tange os efetivos pagamentos desses, sendo que a salvaguarda da administração é necessária, devida e, como visto, amparada pela legislação, especialmente nos casos em que as despesas sejam, a juízo da autoridade, consideradas exageradas e/ou os documentos não estejam preenchidos com todos os requisitos legais exigidos.

Sobre a consideração de valores exagerados é de se esclarecer que esta pode estar relacionada com o confronto "despesas x rendimentos" ou mesmo na própria despesa, individualmente.

Ressalte-se que, além de terem sido consideradas exageradas, das análises dos recibos oferecidos para subsidiá-las, a fl(s). 53/67, se observa, ao contrário do alegado, haver irregularidades nos seus preenchimentos, visto que não atendem aos prescritos pelos incisos II e/ou III do §1º do art. 80 do

RIR/1999, na espécie, faltam informações relativas a pacientes, endereços profissionais, além de recibos com datas incompletas e se referirem a despesas em benefício de não dependentes.

A referência à apresentação de exames, prescrição de receitas e orçamentos, apenas reforçariam a compreensão quanto à verossimilhança, ou não, das supostas prestações de serviços, contudo, a condição primordial, na presente situação, para aceitação da dedução pleiteada pelo(a) impugnante a título de despesas médicas, foi a apresentação das imprescindíveis provas das efetivas realizações dos respectivos pagamentos, isto é, a efetividade da transferência dos recursos financeiros do declarante para os profissionais prestadores dos serviços, o que de fato se consistiu em motivação, como expresso na notificação, à fl(s). 18, para o lançamento: "*devido a não comprovação do e/cavo recebimento dos serviços e do efetivo pagamento.*".

Em assim sendo, a mera apresentação dos recibos, mesmo complementados por declarações dos emitentes ou aduções de que esses registraram os valores em declarações de ajuste anual, e/ou alegações do(a) contribuinte de ter no ano calendário renda suficiente, não tem, na situação em concreto, o dom de suprir a falta de demonstração dos efetivos pagamentos.

Vale lembrar, por oportuno, sobre documentos particulares, caso de recibos e declarações, contendo ciência de determinado fato, que estes provam a declaração, mas não o fato declarado, cabendo ao(à) interessado(a) na sua veracidade o ônus de provar o fato (CFC, art. 308). Assim, mesmo que os recibos tragam as informações eicncadas na íei tributária, no contorno jurídico, apenas dão notícias do ali relatado e da forma como possivelmente teria ocorrido, devendo o(a) interessado(a), quando exigido, demonstrar por meio de outros documentos a veracidade de sua ocorrência.

E, mais, é de se observar que essas declarações presumem-se verdadeiras apenas em relação ao signatário (Código Civil, art. 219, a seguir transcrito); quando enunciam o recebimento de um crédito fazem prova apenas contra quem os escreveu (CPC, art. 376); e vale somente entre as partes nele consignadas, não em relação a terceiros, estranhos ao ato (Código Civil, art. 221), no caso a RFB.

Vê-se, portanto, que a presunção de verdade alegada do conteúdo dos recibos pode até ser admitida, no entanto, apenas entre as partes ali consignadas; perante terceiros, contestado o fato ali relatado, cabe ao(à) interessado(a) na sua veracidade o ônus de provar a efetividade de sua ocorrência por meio de outras provas.

Como visto, e constante da descrição dos fatos à fl(s). 18, o(a) interessado(a) não logrou confirmar a realização das despesas médicas mediante a comprovação da efetividade do pagamento. A mera exibição de recibos, no presente caso, é insuficiente para demonstrar os correspondentes pagamentos.

Por conseguinte, descabido argumentos de discricionariedade, exigências abusivas, arbitrárias, e ilegais, e de que o lançamento tenha se baseado em presunções.

Patente na legislação Pátria que *ao autor do pleito incumbe diligenciar Sentido de Obter as provas do fato constitutivo de seu direito (CPC, art. 333, I)*; essa é a situação de contribuinte do IRPF em relação às deduções da base de cálculo desse imposto informadas nas respectivas DIRPF; o declarante é o dono do pleito, é quem vai se aproveitar e quem tem plena responsabilidade pela informação; assim, é quem deve demonstrar a dedução reclamada por tod os íeios de provas legais exigidos, de modo que fique evidenciada de forma inabalável. .

Diante disso, não há que se considerar, também, qualquer alegação, inversão do ônus da prova, nem a necessidade de desconstituição dos recibos por parte da autoridade revisora, porquanto, a obrigação da prova inequívoca das deduções é do declarante, igualmente com relação à entrega de documentação subsidiária àqueles, se necessário for, nos termos da legislação exposta.

Assim, o tratamento dispensado ao(à) contribuinte seguiu estritamente os preceitos legais pertinentes à espécie, e não poderia ser diferente, haja vista, repise-se. a responsabilidade funcional das autoridades fiscais no desenvolvimento de suas atividades administrativas.

.....

Não há, por cediço, obrigatoriedade para que a satisfação de despesas médicas se dê por cheque ou depósito bancário; por outro lado, os pagamentos pretensamente realizados afastam a possibilidade da inexistência de suas marcas na movimentação financeira do(a) contribuinte; essas despesas, se verdadeiras, estariam vinculadas a saques com valores e datas compatíveis, cheques, transferências bancárias, depósitos, ordens de pagamento e outros meios comprováveis via extrato e outros documentos emitidos por instituição financeira.

Sobre a alegação de ter efetuado os pagamentos de suas despesas médicas em moeda corrente, vale observar, a propósito, que o uso dessa forma de pagamento em qualquer tipo de operação é de difícil comprovação, principalmente perante o fisco quando este a exige. É certo que uma simples afirmação de ter utilizado moeda corrente para efetuar os pagamentos das despesas médicas questionadas não pode ser acatada como prova cabal de tal fato. Vale lembrar, por oportuno, da máxima do direito: "*alegar e não provar é o mesmo que não alegar*".

O encargo da comprovação de deduções da base de cálculo do IRPF, consoante fartamente de viu, é do sujeito passivo, haja vista que o pleito da dedução lhe pertence, é quem irá se aproveitar e tem a responsabilidade pela informação, nesse sentido, prestada na declaração de ajuste anual daquele imposto.

É certo que a dedução e a forma de pagamento das despesas correspondentes lhe são facultados; a primeira, uma vez requerida e sendo questionada, a prova de sua ocorrência lhe incumbe, e deverá ser efetuada de forma inequívoca, seja por simples recibos/declarações. Seja, no

aprofundamento da investigação, por elementos subsidiários àqueles; a segunda, se escolhida a moeda corrente o ônus da prova é de quem assim o fez. independentemente da dificuldade e dos gastos que acarretaria.

Destaque-se que as fontes pagadoras do(a) contribuinte tratam-se de pessoas jurídicas, cujos pagamentos realizam por meio bancário; logo, a arguição do sujeito passivo de que efetuou os pagamentos em espécie sensibilizaria a sua movimentação financeira, porquanto haveria a necessidade de saques prévios para a satisfação daqueles, mas, isso, não restou demonstrado.

Registre-se que dadas as quantias envolvidas (conforme constam dos indigitados recibos), é pouco provável que tais pagamentos, acaso ocorridos, tenham sido realizados todos em moeda corrente. E se o foram, em remota possibilidade, é certo que seriam de fácil identificação em extratos bancários.

Logo, bastaria que ele(a) solicitasse às instituições financeiras, nas quais movimentou seus rendimentos, os documentos necessários para comprovação inequívoca de suas despesas médicas. A Fiscalização lhe sugeriu os documentos que poderiam ser utilizados a seu favor, é o que se depreende da intimação de fl. 79, mas poderiam ser outros, ao falante do(a) interessado(a), desde que surtisses os efeitos legais necessários para a comprovação exigida.

A respeito de se ter lastro financeiro suficiente para realizar os pagamentos declarados, isso somente importa quando a autuação faz referência à análise da evolução patrimonial do(a) contribuinte, o que não foi objeto de investigação nos autos. A situação fiscal que ora se apresenta requer prova de forma individualizada dos pagamentos efetuados.

Quanto à possível inidoneidade de documentos — casos de dolo, fraude ou simulação - esta, a princípio, não é perquirida; contudo, quando a investigação toma essa direção, a Fiscalização para realizar o lançamento sob essa justificativa deve demonstrá-la no procedimento fiscal ou obter fortes indícios nesse aspecto; aí, então, outras medidas fiscais devem ser levadas a efeito, em especial: a lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais e o agravamento da multa de ofício no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento); no entanto, este não é o caso dos autos, que trata de lançamento efetuado por falta de comprovação, na forma exigida, da dedução pleiteada a título de despesas médicas, descabendo à Fiscalização, na presente situação, qualquer ônus de demonstrar possível inidoneidade nos documentos que foram insuficientemente apresentados.”

Extensa discussão se trava no âmbito deste CARF, com relação aos documentos necessários para se comprovar as despesas médicas. Enquanto alguns defendem que o simples recibo faz prova em favor do contribuinte, outros entendem que, havendo dúvidas na efetividade da prestação do serviço, ou em seu pagamento, pode o Fisco exigir provas complementares.

Entretanto, segundo entendo, 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. O ponto de partida é a imputação feita no lançamento, se nele não há apontamento de indícios em desfavor dos documentos apresentados pelo recorrente, nem qualquer objeção quanto aos requisitos formais destes documentos, não há elementos que permitam afastar a idoneidade dos documentos apresentados pelo requerente para fazer jus às deduções pleiteadas.

É certo que o artigo 73 do RIR/99 estabelece em seu *caput* que “todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora”. Todavia não contém o RIR/99 ou outro diploma legal qualquer permissivo genérico para a exigência dos comprovantes de efetivo desembolso, independentemente de fundamentação.

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 hospitalares, 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;

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.

As despesas em litígio somam R\$ 17.860,00 e são assim discriminadas:

1) Sandra Mara Ribeiro, fls. 20/21, no valor de R\$3.500,00;

2) Swami Almeida Bittar, fls. 22, no valor de R\$2.000,00;

- 3) Janini Oliveira Santos Guercio, fls. 22, no valor de R\$5.509,00
- 4) Ana Paula Correa Sartori, fls. 24/26, no valor de R\$3.360,00;
- 5) Glaucia Cobuci De Souza, fls. 27, no valor de R\$3.491,00.

Assim, cotejando a imputação constante da Notificação de Lançamento, a impugnação, a peça recursal e os documentos trazidos aos autos, especificamente os recibos referentes aos serviços prestados por Swami Almeida Bittar, fls. 22, no valor de R\$ 2.000,00, Ana Paula Correa Sartori, fls. 24/26, no valor de R\$3.360,00 e Glaucia Cobuci De Souza, fls. 27, no valor de R\$3.491,00, considera-se que não há nos autos elementos que permitam afastar a idoneidade dos documentos apresentados pelo requerente para fazer jus às deduções pleiteadas, tendo em vista que esses preenchem os requisitos do Art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

Quanto aos recibos emitidos por Sandra Mara Ribeiro, fls. 20/21, no valor de R\$3.500,00 e Janini Oliveira Santos Guercio, fls. 23, no valor de R\$ 5.509,00, deixo de acatar tendo em vista que foram emitidos em desacordo com o Art. 8º, III da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, ou seja, no primeiro falta de endereço do prestador do serviço e no segundo o beneficiário do serviço foi - Luciane Guimarães Vieira, que não consta como dependente na Declaração de Ajuste, apresentada pelo recorrente.

Por fim, deve-se ressaltar que a exigência apurada pela autoridade fiscal ensejou a imposição da multa de ofício de 75%, na forma do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, penalidade esta que somente poderá ser dispensada ou reduzida nas hipóteses previstas em lei, conforme preceito do art. 97, VI, do CTN. Portanto, no caso em tela, não há previsão legal para dispensa ou redução da multa de ofício aplicada. No mesmo sentido, o art. 61, § 3º da Lei nº 9.430, de 1996, determina o emprego da taxa Selic, a título de juros moratórios, conforme Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO EM PARTE, ao recurso voluntário para restabelecer a dedução de despesas médicas no valor de R\$8.851,00 (oito mil, oitocentos e cinquenta e um reais).

(assinatura digital)

Dayse Fernandes Leite- Relatora

CÓPIA