



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

Processo nº 10860.002167/2007-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2101-001.822 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2012
Matéria IRPF
Recorrente LUIZ PAULO DA CUNHA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002

AJUSTE ANUAL. DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

Todas as deduções pleiteadas no ajuste anual estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS - Presidente.

GILVANCY ANTÔNIO DE OLIVEIRA SOUSA - Relator.

EDITADO EM: 10/12/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Raimundo Tosta Santos, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Célia Maria de Souza Murphy, Gilvanci Antônio de Oliveira Sousa, Alexandre Naoki Nishioka e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/12/2012 por GILVANCY ANTONIO DE OLIVEIRA SOUSA, Assinado digitalmente

em 12/12/2012 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Impresso em 24/12/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata-se de recurso voluntário (fls. 164/169) interposto em 07 de outubro de 2009 contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP), (fls. 155/159), do qual o Recorrente teve ciência em 08/09/2009 (fls.163), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento de fls. 115/120, lavrado em 19 de julho de 2007, em decorrência de deduções indevidas de despesas médicas, verificadas no ano-calendário de 2002.

O acórdão teve a seguinte ementa:

Assunto: Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 2002

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

O direito à dedução de despesas está condicionado à comprovação da efetividade dos serviços prestados, bem como dos correspondentes pagamentos.

Cabe ao contribuinte, mediante apresentação de meios probatórios consistentes, comprovar a efetividade da despesa médica para afastar a glosa.

Lançamento Procedente.

Cientificado da decisão de primeira instância em 08/09/09, fls. 92, o contribuinte apresentou, em 07/10/09, o Recurso de fls. 164 a 169, reiterando os argumentos contidos na impugnação inicial. Entende que não cabe à autoridade autuante o acesso a documentos relativos à saúde do mesmo ou de seus familiares, pois a prova do pagamento é robusta e sustentada pela legislação vigente.

Afirma, ainda, que os pagamentos questionados foram feitos em dinheiro, e que junto com a impugnação apresentou extrato bancário contendo saídas (moeda corrente nacional) capaz e suficiente para o pagamento das despesas.

Por fim, requer o cancelamento do lançamento, restabelecendo as deduções glosadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilvanci Antônio de Oliveira Sousa

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

Não há arguição de qualquer preliminar.

O contribuinte apresentou a declaração de ajuste do exercício de 2003 e foi autuado sofrendo glosas relativas à deduções indevidas de despesas médicas, verificada no ano-calendário de 2002.

Inicialmente, cumpre informar, que, em princípio, admite-se como prova idônea da dedução a título de despesas médicas os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado, que contenham todas as indicações indispensáveis à identificação de quem efetuou o pagamento, em que data, referente ao tratamento de qual paciente, bem como a indicação do nome, endereço, CPF ou CNPJ do emitente. Todavia, a apresentação dos recibos não ilide o direito de o Fisco solicitar que o contribuinte comprove ou justifique a dedução declarada.

Foi a lei, mais precisamente o Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 30, que expressamente determinou que o contribuinte pode ser instado a comprovar ou justificar as deduções, deslocando para ele o ônus probatório, sendo que o § 4º daquele mesmo artigo previu a glosa das deduções, sem a audiência do contribuinte, quando forem exageradas ou não forem cabíveis. O referido dispositivo constitui a matriz legal do art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999:

"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)."

Assim é perfeitamente justificável o entendimento da autoridade lançadora, a título argumentativo, dos elevados gastos do contribuinte com despesas médicas **(39,68% dos rendimentos líquidos declarados)**, comparando-se com sua renda auferida. Isso porque um dos indícios que justificam a averiguação mais aprofundada da realização das despesas médicas declaradas é seu valor elevado, conforme disposto no § 1º do art. 73 do RIR199, acima transcrito.

Destarte, para se fazer jus a deduções na Declaração de Ajuste Anual, se torna 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.

Verifica-se, portanto, que a dedução de despesas médicas na declaração da contribuinte está, sim, condicionada ao preenchimento de alguns requisitos legais. Observe-se que a dedução exige a efetiva prestação do serviço, tendo como beneficiário a 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. Sobre a questão vejam-se as ementas dos seguintes acórdãos exarados por este Conselho:

Acórdão nº : 102-48789

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.

Acórdão nº : 106-16.890

DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS COM RECIBOS ACOSTADOS AOS AUTOS - FISCALIZAÇÃO NÃO LOGROU INFORMAR A HIGIDEZ DOS RECIBOS - CABIMENTO DA DEDUÇÃO - O único óbice aventado pela fiscalização para rejeitar os recibos das despesas médicas foi a ausência do número de inscrição do profissional emitente no seu órgão de classe. Na via recursal, o recorrente trouxe recibo emitido em ano precedente com o número de inscrição referido. Superado o óbice, é de se deferir a dedução das despesas médicas na declaração de renda do recorrente.

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 nas Perguntas e Respostas do IRPF, exercício 2006, 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.

A propósito de dedução de despesas médicas, confira-se o estabelecido na Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 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 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;"

Grifo nosso.

É regra geral no Direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caberá a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O artigo 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justifica-las, deslocando para ele o ônus probatório.

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para a impugnante a obrigação de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, sofre as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação.

Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado. Nesse contexto, verificando-se que as deduções são elevadas, cabe ao fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 11, § 4º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943.

As deduções submetem-se a duas condições objetivas: efetividade da prestação do serviço e onerosidade. A ausência de um desses requisitos impede a fruição do benefício fiscal. Nesse sentido, cabe esclarecer que os recibos e as declarações, porquanto manifestações unilaterais, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos. Quando muito, podem instrumentalizar uma discussão de direitos entre as partes, circunscrita a essa relação privada, não tendo eficácia plena perante terceiros, mormente a Fazenda Pública e, anda mais, quando se pretende, como no caso, modificar a base de cálculo de tributo.

Por pertinente, vale observar que o Código Civil quando estabelece os requisitos básicos, por exemplo, para que um documento seja considerado prova de quitação, o faz tendo em vista a oposição deste documento em relação aos seus signatários, não em relação à Administração Pública. Aliás, a presunção de veracidade, como estatui o artigo 219 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), opera-se somente em relação aos participantes do ato:

Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

A presunção de veracidade não alcança terceiros, entre os quais o sujeito ativo da obrigação tributária, que mantém uma relação jurídica distinta e completamente independente daquela entre os signatários. Em contrapartida, a exigência de comprovação de efetivo pagamento tem justamente por finalidade a confirmação dos fatos por meio de outros elementos de prova, vale dizer, que sejam independentes de uma simples afirmação de suposta verdade. E a exigência proposta pela fiscalização tem sua razão de existir nos valores elevados que o contribuinte pretendeu deduzir.

Frise-se que a comprovação de efetivo desembolso, como prova da existência da relação entre as partes, não se confunde com a oponibilidade do recibo àquele que o expede como prova de quitação, que é a matéria disciplinada, nesse limite inter partes, pelo artigo 320 do Código Civil. Portanto, revela-se equivocado o entendimento de que os recibos seriam mais do que suficientes e hábeis para comprovação dos pagamentos e lisura das deduções pleiteadas. Esta não é a correta interpretação do art. 8º, § 2º, III da Lei nº 9.250/95, base legal do artigo 80 do RIR/99. A tônica do dispositivo é a especificação e comprovação dos pagamentos. Tanto que admite o cheque nominativo como documento comprobatório, por ser prova cabal de transferência de numerários.

Assim, vejamos o que depreender da análise de cada serviço médico objeto da glosa:

Processo nº 10860.002167/2007-13
Acórdão n.º 2101-001.822

S2-C1T1
Fl. 175

1. Ana Luiza A. Prudente – CRO 63.687						
CPF Prestador	Tipo do Serviço	Endereço Prestador	Data Recibo	Valor	Beneficiário do Tratamento	Nome de Quem Pagou
131833528-00	Odontológico	Consta	20/12/2002	6.000,00	Não consta	Luiz Paulo da Cunha
TOTAL				6.000,00	Documento fls. 146	
O documento não indica o beneficiário do tratamento mas tão-somente quem pagou pelo mesmo, não sendo possível, portanto, aferir a regularidade do benefício nos termos do artigo 80, § 2º, Inciso II do Decreto em epígrafe.						
2. Rosane Tavares de Almeida – CRP 06/61826-9						
CPF Prestador	Tipo do Serviço	Endereço Prestador	Data Recibo	Valor	Beneficiário do Tratamento	Nome de Quem Pagou
273299158-90	Psicoterapia	Consta	20/12/2002	7.600,00	A família	Luiz Paulo da Cunha
202030908-45	Psicoterapia	Consta	Incompleta	12.600,00	A família	Luiz Paulo da Cunha
TOTAL				20.200,00	Documentos de fls. 146	
Os documentos listados igualmente não indicam com a precisão necessária o beneficiário do tratamento, sendo incompleta, ainda, a data de um deles.						
3. Luciana Coura Ribeiro – CROSP 73196						
CPF Prestador	Tipo do Serviço	Endereço Prestador	Data Recibo	Valor	Beneficiário do Tratamento	Nome de Quem Pagou
036490196-98	Odontológico	Não consta	26/03/2002	410,00	Não consta	Luiz Paulo da Cunha
036490196-98	Odontológico	Não consta	23/04/2002	410,00	Não consta	Luiz Paulo da Cunha
036490196-98	Odontológico	Não consta	28/05/2002	410,00	Não consta	Luiz Paulo da Cunha
036490196-98	Odontológico	Não consta	25/06/2002	410,00	Não consta	Luiz Paulo da Cunha
036490196-98	Odontológico	Não consta	23/07/2002	410,00	Não consta	Luiz Paulo da Cunha
036490196-98	Odontológico	Não consta	27/08/2002	410,00	Não consta	Luiz Paulo da Cunha
036490196-98	Odontológico	Não consta	24/09/2002	410,00	Não consta	Luiz Paulo da Cunha
036490196-98	Odontológico	Não consta	29/10/2002	410,00	Não consta	Luiz Paulo da Cunha

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/12/2012 por GILVANSI ANTONIO DE OLIVEIRA SOUSA, Assinado digitalmente em 12/12/2012 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Impresso em 24/12/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

036490196-98	Odontológico	Não consta	26/11/2002	410,00	Não consta	Luiz Paulo da Cunha
036490196-98	Odontológico	Não consta	17/12/2002	410,00	Não consta	Luiz Paulo da Cunha
TOTAL				4.100,00	Documentos fls. 147/151	
Os documentos não indicam o beneficiário do tratamento mas tão-somente quem pagou pelo mesmo, não sendo possível, portanto, aferir a regularidade do benefício nos termos do artigo 80, § 2º, Inciso II do Decreto em epígrafe. Constatou-se, ainda, que não possuem o endereço do emitente conforme disciplina o referido artigo em seu inciso III.						

Saliente-se que, mesmo sob o aspecto formal, os recibos acima elencados não cumpririam os requisitos mínimos invocados, porquanto não informam o endereço do prestador e/ou não citam a quem foram prestados os serviços. Na verdade, trata-se de aspectos que não seriam determinantes na definição do direito em questão. Não se questionam os elementos formais, como os próprios recibos e declarações, que poderiam ser produzidos a qualquer tempo, com os dados que fossem convenientes às partes envolvidas, sem compromisso com a realidade fática. O que se discute é a comprovação material que supostos documentos estariam a indicar.

Destarte, considerando que o recorrente não apresentou, juntamente com o recurso ora analisado, quaisquer novos elementos de prova que demonstrassem a efetividade dos serviços prestados e seus respectivos pagamentos, voto por NEGAR provimento ao recurso.

Gilvanci Antônio de Oliveira Sousa - Relator