



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13637.000320/2007-18
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2003-000.176 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 25 de julho de 2019
Recorrente JOCKSON JOSE CARNEIRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2003

IRPF. DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS. RECIBO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A dedução das despesas 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 dentária são condicionadas a que os pagamentos sejam devidamente comprovados, com documentação hábil e idônea que atenda aos requisitos legais (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

A falta de demonstração dos efetivos dispêndios quando solicitados, autoriza à autoridade fiscal glosar a dedução de despesas declaradas, uma vez que todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora que poderá promover as respectivas glosas sem a audiência do contribuinte (arts. 73, caput e §1º, e 80, § 1º, III, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99)).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Francisco Ibiapino Luz - Presidente.

Wilderson Botto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco Ibiapino Luz (Presidente em Exercício), Gabriel Tinoco Palatnic e Wilderson Botto.

Relatório

Autuação e Impugnação

Trata o presente processo, de revisão da declaração anual de ajuste de IRPF do ano calendário de 2003, exercício de 2004, que importou na apuração do imposto suplementar no valor de R\$ 11.471,82, já acrescido dos encargos legais, conforme se depreende na notificação de lançamento constante dos autos, em razão da dedução indevida com dependentes, no valor de R\$ 1.272,00, por falta de comprovação da relação de dependência; dedução indevida com despesa de instrução, no valor de R\$ 1.998,00, por falta de comprovação ou de previsão legal para sua dedução; e dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 15.612,58, por falta de comprovação ou de previsão legal para sua dedução (fls. 17/25).

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 09-25.990, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora - DRJ/JFA (fls. 45/51), transcrito a seguir:

Para Jackson José Carneiro, já qualificado nos autos, foi lavrada a Notificação de Lançamento, as fls. 08 a 12, exigindo R\$ 5.170,75 de imposto de renda suplementar, R\$ 3.878,06 de multa de ofício (passível de redução) e R\$ 2.423,01 de juros de mora (calculados até 31/05/2007).

Decorreu o citado lançamento da revisão efetuada na Declaração de Ajuste Anual do Exercício 2004 (fls. 15 a 17). Conforme informações, as fls. 09 a 11, foram efetuadas as seguintes alterações:

1- Dedução indevida com dependentes: glosa de R\$ 1.272,00, por falta de comprovação da relação de dependência;

2- Dedução indevida com despesa de instrução: glosa de R\$ 1.998,00, por falta de comprovação ou por falta de previsão legal;

3- Dedução indevida de despesas médicas: glosa de R\$ 15.612,58, relativa a pagamentos declarados a:

3.1- Ivan Aquino de Souza, dentista (R\$ 7.700,00), Willa Alves Ferreira, psicóloga (R\$ 4.000,00) e Nivalda de Melo Campos Richard, psicóloga (R\$ 2.000,00), pois os recibos apresentados não foram considerados suficientes para comprovar a efetividade da realização dos pagamentos neles mencionados;

3.2- Unimed (R\$ 1.732,58), pois era plano de saúde em nome de pessoas não dependentes do contribuinte;

3.3- Centro Coscarelli Ltda (R\$ 180,00), por ser gasto com tratamento estético, não permitido como dedução.

Cientificado da notificação, o contribuinte, através de seu representante (fl. 07), apresentou a impugnação, às fls. 01 a 06, em que contesta o lançamento efetuado alegando, em síntese que:

1- "Excetuando-se o plano de saúde UNIMED e o tratamento reputado estético, cuja glosa teve motivação diversa, nos demais casos, referentes a tratamento odontológico e psicológico, totalizando o valor de R\$ 13.700,00 (treze mil e setecentos reais) a glosa foi motivada no poder discricionário da autoridade fiscal, que considerou a apresentação de recibos insuficiente, entendendo, referida autoridade, que além dos recibos apresentados, deveria o impugnante comprovar os pagamentos ...";

2- "o Impugnante desconhece qualquer dispositivo de lei que determine que pagamentos sejam efetuados obrigatoriamente em cheques, ordens de pagamento, transferências eletrônicas ou documentos afins, até porque não foi citado no aludido termo de

intimação, nenhum dispositivo de lei que impere nesse sentido." Neste ponto, transcreve os arts. 315 e 320 do Código Civil, que tratam de dívidas em dinheiro — pagamento em moeda corrente e quitação por instrumento particular;

3- A legislação citada na notificação e transcrita na peça de defesa, "nada diz a respeito da obrigação do contribuinte efetuar pagamentos através de cheques, depósitos na conta do prestador de serviços, transferência de fundos ou ordens de pagamentos, sendo esta forma de pagamento, mera alternativa à falta de documentação...";

4- Conclui, então, que "como o Impugnante efetuou tais pagamentos em moeda corrente, sendo a quitação dada por instrumento particular, sob a forma de recibos..., devidamente encaminhados a essa DRF/Juiz de fora na época oportuna, denota-se que a autoridade fiscal esteja extrapolando o poder discricionário que lhe é conferido pela lei, no julgamento de validade do documento, e ferindo, por conseguinte, o princípio da legalidade.";

5- Por fim, solicita a anulação da glosa e exoneração do imposto, com os respectivos acréscimos legais.

Acórdão de Primeira Instância

Ao apreciar o feito, a DRJ/JFA, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada, para exigir o pagamento do valor R\$ 1.425,20, a ser acrescido dos encargos legais, referente a parcela não litigiosa, e exigir o valor de R\$ 3.745,55, da parcela mantida na autuação, mais os encargos legais pertinentes.

Recurso Voluntário

Cientificado da decisão em 28/09/2009 (fls. 55), o contribuinte interpôs, em 27/10/2009, recurso voluntário (fls. 63/77), repisando as razões da impugnação e trazendo outros argumentos, a seguir brevemente sintetizados:

O Recorrente desconhece qualquer dispositivo de lei que determine que pagamentos sejam efetuados obrigatoriamente em cheques, ordens de pagamento, transferências eletrônicas ou documentos afins, até porque, não foi citado no aludido termo de intimação nenhum dispositivo de lei que impere nesse sentido.

A legislação citada na notificação, e tida pela autoridade fiscal como violada; art. 8º, inciso II, alínea 'a' e §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.250/95; arts. 73, 80 e 83, inciso II, do Decreto nº 3.000/99; arts. 43 a 48 da IN SRF nº 15/2001; nada diz a respeito da obrigação do contribuinte efetuar pagamentos através de cheques, depósitos na conta do prestador dos serviços, transferências de fundos ou ordens de pagamentos, sendo esta forma de pagamento, mera alternativa à falta de documentação - art. 46, da IN SRF nº 15/2001.

Essas foram as razões da impugnação. Todavia, a 4ª Turma da DRJ/JFA não as considerou e a julgou improcedente, alegando, em apertada síntese que no âmbito administrativo, a autoridade forma seu convencimento, não a partir de uma prova única, mas de um conjunto de elementos; que referida autoridade não está adstrita a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova; que no caso vertente houve inversão do ônus probatório, do Fisco para o Contribuinte, cabendo a este provar o pagamento pelos meios exigidos pela autoridade; por fim, sugeriu que o recorrente provasse saque em conta corrente do numerário utilizado nos pagamentos já comprovados por recibos. Eis, pois a razão do inconformismo.

Ilustres Membros, a 4ª Turma da DRJ/JFA fundamentou sua decisão apenas na legislação já transcrita pelo recorrente, quando de sua impugnação, mormente art. 73, caput e § 1º, do Decreto nº 3.000/99, que, todavia, nada diz a respeito da exigibilidade

de outras formas de comprovação, além dos recibos devidamente assinados pelo beneficiário do pagamento, à égide dos arts. 315 e 320, do Código Civil.

Ao final, requer o restabelecimento da dedução das despesas médicas glosadas e a exoneração do imposto suplementar lançado, acrescido dos encargos legais.

Processo distribuído para julgamento em Turma Extraordinária, tendo sido observadas as disposições do art. 23-B, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/15, e suas alterações.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Wilderson Botto - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que conheço e passo à sua análise.

Preliminares

Não foram alegadas questões preliminares no presente recurso.

Mérito

Inicialmente, vale registrar que o Recorrente **promoveu o pagamento da parcela não litigiosa**, alusiva as despesas com dependentes, com instrução e com despesas médicas relativas aos pagamentos efetuados à Unimed e ao Centro Coscarelli Ltda. (fls. 58/59), **remanescendo a discussão somente em relação às despesas médicas**, no valor de R\$ 13.700,00, pagas aos profissionais Ivan Aquino de Souza, dentista (R\$ 7.700,00), Willa Alves Ferreira, psicóloga (R\$ 4.000,00) e Nivalda de Melo Campos Richard, psicóloga (R\$ 2.000,00).

Das despesas médicas declaradas:

Insurge-se, o Recorrente, contra a decisão proferida pela DRJ/JFA, que manteve a glosa das despesas médicas, no valor de R\$ 13.700,00, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise dos documentos apresentados, ancorados nas razões suscitadas na peça recursal, no sentido do acatamento das aludidas despesas declaradas na DAA/2004.

A fiscalização, por seu turno, não acatou dos recibos apresentados diante da falta de efetividade dos pagamentos realizado, qualificando-os como não hábeis a comprovar as despesas declaradas, o que importou na apuração do imposto suplementar de R\$ 5.170,75.

Pois bem. Entendo que não há como prosperar a insurgência recursal.

Da análise dos autos, pode-se constatar que a autoridade fiscal requereu as justificativas sobre as despesas médicas declaradas, não sendo comprovado pelo Recorrente os

efetivos dispêndios, consubstanciado nos arts. 73, caput e § 1º, e 80, § 1º, inciso III, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

Vale salientar, que o citado art. 73, por si só, autoriza expressamente ao Fisco, para formar sua convicção, solicitar documentos subsidiários aos recibos, para efeito de confirmá-los, no que tange os **efetivos pagamentos**, especialmente nos casos em que as despesas sejam consideradas elevadas ou os documentos fornecidos não estejam corretamente preenchidos ou sem os requisitos legais exigidos.

Não se pode olvidar que na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam ilidir a imputação da irregularidade suscitada pela fiscalização. Conclui-se, portanto, que a comprovação da efetiva prestação dos serviços declarados bem como o **efetivo pagamento das despesas médicas e odontológicas deduzidas**, quando exigidos e não apresentados, além de vulnerar o inciso II do § 1º do art. 80 do RIR/99, autoriza a glosa da dedução pleiteada e a consequente tributação dos valores correspondentes.

Assim, aliados ao acima exposto, e considerando que o Recorrente não trouxe novas alegações hábeis e contundentes a modificar o julgado de piso, me convenço do acerto da decisão proferida, pelo que **adoto como razão de decidir** os fundamentos norteadores do voto condutor na decisão recorrida (fls. 48/51), mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF:

Glosa de Deduções com Despesas Médicas

Sobre dedução a título de despesas médicas, mister se faz transcrever a legislação que a rege, na espécie, o artigo 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), cuja matriz legal é o artigo 8º, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.250/1995, que dispõe:

(...)

Quanto a gastos efetuados com profissionais da área de saúde, pessoas físicas, pleiteados como dedução nas respectivas DIRPF, cabe dizer que, em princípio, admite-se como prova de pagamentos recibos fornecidos por profissionais competentes, legalmente habilitados, desde que neles constem os requisitos estabelecidos pelo no art. 80, §1º - incisos II e III, do RIR/1999, anteriormente transcrito.

Contudo, o mesmo Regulamento, em seu art. 73 e § 1º estabelece:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decretos-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).

A afirmativa, de que a autuação é desprovida de fundamentação legal, não socorre o impugnante. A luz do exposto anteriormente, com destaque especial para o citado art. 73, tem-se que a autoridade administrativa, nos termos que lhe reserva e determina o 142 do CTN, age de forma vinculada, revestida da legalidade que norteia a sua atividade. Por certo, a legislação, em regra, estabelece a apresentação de recibos/nota fiscal, como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1º, III, do RIR/1999, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame, numa visão sistêmica da legislação tributária.

(...)

Dessa forma, existindo dúvida quanto à efetividade dos gastos médicos declarados, especialmente se há suspeita de serem exagerados, a legislação tributária, ao contrário do alegado, permite que a autoridade tributária não acate simples recibos como provas suficientes para evidenciar as efetivas realizações de tais gastos, podendo, a seu juízo,

visando formar sua convicção, solicitar elementos adicionais que demonstrem de modo absoluto a veracidade do pleito declarado.

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem cabe a incumbência de provar determinado fato. E o que ocorre no caso das deduções. A legislação tributária estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para o sujeito passivo o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação.

Nesse contexto, exigiu-se, então, no Termo de Intimação 012/2007, citado na "Complementação da Descrição dos Fatos", à fl. 11, a comprovação da efetividade dos pagamentos constantes dos recibos anteriormente apresentados, restando claro, pois, que a simples apresentação de recibos não seria suficiente.

O fato é que o contribuinte nada anexou aos autos no intuito de atender o solicitado, no caso, a comprovação do efetivo pagamento, limitando-se a afirmar que os pagamentos foram em espécie. Alegou, inclusive, na impugnação apresentada que esta estaria "fundada em razões unicamente de direito, não havendo documentos a serem encaminhados nem provas a serem produzidas."

Ora, não pode haver dúvida de que o ônus da prova das deduções é do contribuinte, pois foi ele quem as declarou como existentes e somente ele se beneficiará delas; logo, sendo o principal interessado, cabe-lhe o encargo da comprovação inequívoca dessas deduções. Portanto, se a fiscalização exigir a comprovação da efetividade dos pagamentos deve fazê-lo, tenha ocorrido por quaisquer das maneiras possíveis de pagamento: dinheiro em espécie, cheques, transferências bancárias, ordens de pagamento, etc.

(...)

Noutro ponto, bem lembrado pelo impugnante, é o fato de que as quitações podem se dar por instrumento particular (no caso em tela, recibos). No entanto, é importante destacar que documentos particulares não comprovam por si sós o fato declarado, cabendo ao interessado na sua veracidade o ônus de provar o fato (CPC, art. 368). Nesse mesmo sentido, tem-se que as declarações presumem-se verdadeiras apenas em relação ao signatário (Código Civil, art. 219); quando enunciam o recebimento de um crédito fazem prova apenas contra quem os escreveu (CPC, art. 376); e valem somente entre as partes nele consignadas, não em relação a terceiros, estranhos ao ato (Código Civil, art. 221), no caso a RFB.

É certo que, na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam ilidir a imputação da irregularidade e, se a comprovação é possível e o interessado não a faz - porque não pode ou porque não quer -, é lícito concluir que tais operações não ocorreram de fato, tendo sido registradas unicamente com o fito de reduzir indevidamente a base de cálculo tributável.

Assim, conclui-se que a utilização, para caracterizar "despesas médicas", de recibos sem a prova dos desembolsos representativos dos pagamentos supostamente realizados, autoriza a glosa da dedução pleiteada a este título e a tributação dos valores correspondentes e, por isso, o enquadramento legal utilizado.

(...)

No caso em discussão, restaria ao impugnante a prova de que os pagamentos foram realizados efetivamente nos valores declarados, ou seja, a prova da transferência dos recursos financeiros aos beneficiários, repise-se, nos exatos valores lançados, o que; na espécie não ocorreu, apesar de intimado a fazê-lo. (...).

Destarte, uma vez desatendidos os requisitos para dedutibilidade dos valores autuados, correta é manutenção da atuação, tudo em sintonia com a legislação de regência, razão pela qual mantenho o valor glosado de R\$ 13.700,00, por falta de cumprimento de requisito mínimo contido no art. 80, § 1º, inciso II, do Decreto nº 3.000 (RIR/99), que importou na apuração do imposto suplementar no valor de R\$ 5.170,75.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso, e no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO nos termos do voto em epígrafe, para manter a glosa das despesas médicas remanescentes na base de cálculo do imposto de renda do ano-calendário 2003, exercício 2004.

É como voto

(assinado digitalmente)

Wilderson Botto