



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13857.000047/2007-29
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2003-000.177 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 25 de julho de 2019
Recorrente SERGIO HERCULANO BAILLY
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)).

PAF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e as judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão aquele objeto da decisão, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

A doutrina não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade. Inteligência do artigo 150, inciso I, da CF/88.

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 no ajustamento do imposto a restituir declarado de R\$ 5.693,90, para imposto a restituir ajustado no valor de R\$ 585,77, conforme se depreende na notificação de lançamento constante dos autos, em razão da dedução indevida de despesas médicas, no valor glosado de R\$ 18.575,00, por falta de comprovação da efetividade dos pagamentos, através de cheques nominativos ou prova de disponibilidade financeira vinculada aos pagamentos das aludidas despesas realizadas (fls. 13/16).

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 17-34.179, proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo II - DRJ/SPOII (fls. 124/130), transcrito a seguir:

Do Lançamento

O processo refere-se à notificação de lançamento de fl. 11/13, lavrada em face do contribuinte acima identificado 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 retificado o saldo de imposto a restituir de R\$ 5.693,90 (cinco mil seiscentos e noventa e três reais e noventa centavos) para R\$ 585,77 (quinhentos e oitenta e cinco reais e setenta e sete centavos).

De acordo com o contido na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 12, procedeu-se à glosa do valor de R\$ 18.575,00 indevidamente utilizado a título de dedução de despesas médicas, restando comprovado pelo notificado durante procedimento fiscalizatório apenas os gastos referentes a Unimed São Carlos (R\$ 3.307,42) e Unidade de Ecocardiograma S/C Ltda. (R\$ 95,00), sendo todas as demais despesas relacionadas no anexo “Pagamentos e Doações Efetuados ” objeto de glosa pela autoridade lançadora.

Da Impugnação

Transcorrido o prazo regulamentar para apresentação de defesa ou pagamento do débito em epígrafe, o contribuinte apresentou manifestação tempestiva às fls. 01/09 através de advogado, anexando procuração com poderes específicos às fls. 10, anexando documentos às fls. 14/59, alegando em síntese que:

- > os recibos apresentados com indicação do paciente são documentos hábeis e idôneos a comprovar o efetivo pagamento e prestação de serviços contratados, nos exatos termos do artigo 319 e 320 do Código Civil, não se podendo efetuar a glosa de valor já indicado;
- > como o contribuinte apresentou os recibos, inverte-se o ônus da prova, cabendo à fiscalização provar que os serviços não foram prestados ou que o documento seja falso para que se possa glosar as despesas apresentadas;
- > realiza os seus pagamentos em espécie sendo que não existe legislação que impute a necessidade de resgate de obrigações mediante cheque. Apresenta extratos bancários onde é possível constatar que foi realizado saques bancários para efetivação dos pagamentos das obrigações pecuniárias objeto dos recibos apresentados;

- > restando caracterizada a disponibilidade financeira, os saques em moeda corrente e os pagamentos através dos recibos, requer-se o cancelamento do débito reclamado;
- > apresenta jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para amparar seu posicionamento;

Acórdão de Primeira Instância

Ao apreciar o feito, a DRJ/SPOII, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo-se incólume o crédito tributário lançado.

Recurso Voluntário

Cientificado da decisão em 03/09/2009 (fls. 133), o contribuinte interpôs, em 28/09/2009, recurso voluntário (fls. 140/165), repisando as razões da impugnação e trazendo outros argumentos em extensa peça, a seguir brevemente sintetizados ao teor das conclusões lançadas na peça recursal:

DO MÉRITO:

b) do RIR – Regulamento do Imposto de Renda: (...).

Portanto, o disposto no artigo 80, § 1º, III é de uma clareza mediana, no sentido de que a comprovação deverá ser feita com os dados ali citados, constantes do respectivo recibo.

Somente se não atendido esse requisito, ou seja, não tendo o respectivo recibo, poderá o Contribuinte para fins de dedução dessas despesas, comprovar através de cheque nominativo, pelo qual foi efetuado o pagamento, não se tratando de uma exigência, mas sim de uma faculdade, um benefício para casos em que não possuir o recibo.

E não tem sido outra, as decisões emanadas pelo próprio órgão julgador no Ministério da Fazenda – Conselho de Contribuintes, sobre a apresentação do respectivo recibo, para que a dedução seja aceita, como segue: (...)

c) Posição da Doutrina: nossos melhores doutrinadores, também se posicionaram no sentido de que a comprovação das despesas médicas seja feita através da apresentação de recibos. (...)

d) Disponibilidade Financeira: já a alegada disponibilidade financeira é totalmente inconsistente, visto que os pagamentos aos profissionais da área da saúde ocorreram ao longo do ano calendário, sendo que o Recorrente possuía rendimentos suficientes para pagamentos dos tratamentos médicos.

e) Laudos Técnicos: para fins de sedimentar a devida questão, o Requerente está apensando ao presente feito administrativo, os laudos Técnicos de lavra dos citados profissionais, em papel timbrado, indicado o tratamento efetuado, bem como, ratificando os valores recebidos àquele título.

f) Registros Profissionais: para a comprovação da efetividade dos serviços profissionais, o Requerente anexa os devidos comprovantes da inscrição regular nos órgãos competentes, tais como: CRM e CRO.

E não é só, em sendo pessoa jurídica estão devidamente comprovados pelo cartão do CNPJ/MF de cada empresa, estando as mesmas em atividade, ou seja, situação ativa junto à SRFB.

DA JURISPRUDÊNCIA: corroborando todo o substrato probatório contido nos autos, o Recorrente traz à colação do presente feito administrativo, vasta jurisprudência sobre o assunto, no campo administrativo de julgamento ou seja, da 2ª Instância – Conselho de Contribuintes, do próprio Ministério da Fazenda. (...)

CONCLUSÕES: por todo o substrato probatório contidos nos autos, temos as seguintes conclusões:

PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA: conforme quadro discriminado das despesas médicas efetuadas pelo Recorrente, podemos identificar valores pagos de R\$ 10,00, R\$ 30,00, R\$ 40,00 e R\$ 70,00, somente a título de exemplificação. Todavia, em alguns o Recorrente apensou Laudo Médico, atestando os serviços de R\$ 30,00.

SERVIÇOS PRESTADOS: todos os serviços médicos/odontológicos efetivamente foram prestados, conforme recibos originais e laudos técnicos.

APLICAÇÃO DO ART. 845 DO RIR: a autoridade julgadora não efetuou nenhuma impugnação e nem contraditou os números dos registros profissionais dos responsáveis técnicos, como lhe competia, em observância ao comando do § 1º do art. 845 do RIR.

Ao final, requer o restabelecimento da dedução das despesas médicas glosadas, e o regular processamento da restituição declarada, acrescida dos encargos legais. Instrui o recurso, com os laudos técnicos, recibos e declarações atestando a realização e os pagamentos pelos serviços realizados (fls. 174/227).

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

Das despesas médicas declaradas:

Insurge-se, o Recorrente, contra a decisão proferida pela DRJ/SPOII, que manteve a glosa das despesas médicas, no valor de R\$ 18.575,00, 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 redução do imposto a restituir declarado de R\$ 5.693,90 para R\$ 585,77.

Pois bem. Entendo que não há como prosperar a insurgência do Recorrente.

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 em DIRPF, 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. 126 e segs.), 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

O artigo 8º da Lei nº 9.250 de 26/12/1995, que dispõe sobre a base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos determina:

(...)

O artigo 73 e § 1º do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) 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).

O artigo 797 do Decreto nº 3.000/1999, que trata da manutenção e guarda dos documentos vinculados às Declarações de Ajuste do Imposto de Renda, dispõe que:

Art. 797 É dispensada a juntada, a declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário (Decreto-Lei nº 352, de 17 junho de 1968, art. 4º).

Sobre a comprovação dos pagamentos realizados e deduzidos na Declaração de Ajuste Anual, estabelece o artigo 80 e § 1º do Regulamento de Imposto de Renda:

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os 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 (Lei nº 9.250, de 1995, arts 83, inciso 11, alínea "a")

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 831, § 2):

(...)

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

111 - 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 Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

(...)

Em princípio, admite-se como prova idônea de pagamentos os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado, desde que contenha os requisitos essenciais previstos em lei. Essa é a regra.

Entretanto, a legislação tributária não dá aos comprovantes, ainda que revestidos de todas estas formalidades, valor probante absoluto. Não há dúvidas de que a efetividade do pagamento a título de despesa médica não se comprova com a mera exibição de recibos, mormente quando os recibos referem-se a serviços prestados de valores bastante expressivos, sem mencionar o tipo de serviço médico prestado de forma circunstanciada e a sua complexidade, que pudesse justificar os pagamentos contumazes e dispendiosos, de modo convincente.

Somente são admissíveis, em tese, como dedutíveis, as despesas médicas que se apresentarem com a devida comprovação com documentos hábeis e idôneos. Como, também, se faz necessário o contribuinte comprovar que estas despesas correspondem a serviços efetivamente recebidos e pagos a cada prestador.

O artigo 73 do RIR 1999, cuja matriz legal é o § 3º do art. 11 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprova-las ou justificá-las, sendo que se desloca para ele o ônus probatório. Mesmo que a norma possa parecer, em tese, discricionária, existe amparo em lei para este procedimento.

A inversão legal do ônus da prova do fisco para o contribuinte transfere para o interessado o ônus de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o lançamento de ofício decorrente do não cabimento das deduções por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar implica em trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. Não cabe ao fisco, neste caso, obter provas da inidoneidade dos recibos, mas sim, o fiscalizado apresentar elementos que dirimam qualquer dúvida que paire a esse respeito sobre os documentos apresentados

Registre-se que em defesa do interesse público, e entendimento no âmbito da Receita Federal do Brasil que para gozar as deduções com despesas médicas não basta ao contribuinte a disponibilidade de simples recibos, cabendo a este comprovar, de forma objetiva, a efetiva prestação do serviço médico contratado e o pagamento realizado.

(...)

Não houve apresentação de comprovação efetiva de pagamento para todos os demais prestadores de serviços médicos contratados pelo notificado para o ano base fiscalizado, a saber: Silvia Hieda; Rodrigo Mazo Orlandi; Rita Helena Schiavone Crestana; Helder Baldi Jacob; Juan Miguel Ochoa Tejeda; José Abel Noortwyck; Vítor Fernandes Júnior;

Celso Luiz Gonçalves Rosa; Laboratório de Patologia - Dr. Ivo Ricci; Orlando Sérgio Albertino; Instituto Radiológico de São Carlos; Centro Odontológico Especializado de São Carlos Ltda; Radioterapia Araraquara; S/C Odontológica São Carlos; Casa de Saúde e Maternidade São Carlos; Centro Oncológico da Região de Araraquara; e Odontologia Andrighetto S/C Ltda;

É possível que o contribuinte faça seus pagamentos em dinheiro, como argumentado pela defesa, e não há nada de ilegal neste procedimento. Também a legislação não impõe que se faça pagamentos de uma forma em detrimento de outra. O que causa estranheza é a argumentação que a totalidade dos pagamentos aos profissionais tenha sido feito nesta modalidade, notadamente se observamos que alguns comprovantes denotam valores bastantes elevados para pagamento em espécie. O que ocorre é que ao necessitar de alguma comprovação de pagamento, como no presente caso, e previsto pela legislação tributária em vigor, se tenha mais dificuldade em fazê-lo.

(...)

Os extratos bancários da conta corrente em conjunto no Banco do Brasil anexados às fls. 46/59 também não são documentos hábeis para comprovar os pagamentos efetuados a cada prestador de serviço nas datas consignadas nos respectivos recibos.

Há necessidade de se estabelecer uma relação biunívoca entre cada débito em conta concorrente e o pagamento ao prestador de serviço que se deseja comprovar, com coincidências de data e valor, não cabendo a “comprovação” feita de forma genérica, como por exemplo, a indicação de um saque com a finalidade de comprovar o pagamento de dois ou mais prestadores de servidores ou vários saques para comprovar um pagamento especificamente.

A título de exemplo, para o mês de abril de 2003 não se vislumbra a realização de saques na conta corrente nos dias 24 e 25 que justificasse o notificado ter quitado os valores de R\$ 900,00 para o prestador de serviços Radioterapia Araraquara S/C Ltda (recibo - fls. 43) e R\$ 600,00 para o Centro Oncológico de Araraquara S/C Ltda (recibo - fls. 41). A mesma sistemática se verifica para os todos 'os demais prestadores de serviços contra os pelo contribuinte durante o ano base de 2003 objeto de procedimento fiscalizatório.

Saques em datas diversas não podem ser acatados, posto não ser crível que se destinaram especificamente à adimplir as prestações de serviços contratadas, mas que tenham sido utilizados com propósito diverso, como pagamento de despesas do cotidiano tais como água, luz, impostos, cartão de crédito, etc...

Ao contrário do aduzido pelo contribuinte, simples disponibilidade financeira não comprova o efetivo pagamento das despesas médicas contratadas.

(...)

Tendo em vista que todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação a juízo da autoridade fiscal e que estas não foram realizadas satisfatoriamente, conclui-se que a glosa objeto deste lançamento se encontra perfeitamente embasada.

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\$ 18.575,00, por falta de cumprimento de requisito mínimo contido no art. 80, § 1º, inciso III, do Decreto nº 3.000 (RIR/99), que importaram na redução do imposto a restituir de R\$ 5.693,90 para R\$ 585,77.

Quanto ao entendimento jurisprudencial trazido para justificar as pretensões recursais, o mesmo, nesta seara, é improfícuo, pois, as decisões, mesmo que colegiadas, sem um normativo legal que lhe atribua eficácia, não se traduzem em normas complementares do Direito Tributário, e somente vinculam as partes envolvidas nos litígios por elas resolvidos.

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 declaradas na base de cálculo do imposto de renda do ano-calendário 2003, exercício 2004.

É como voto

(assinado digitalmente)

Wilderson Botto