



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.012823/2007-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.492 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de fevereiro de 2020
Recorrente SANDRA MARIA CARDOSO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE ELEMENTOS DE PROVA ADICIONAIS. PROVA DO EFETIVO PAGAMENTO. EXISTÊNCIA DE DÚVIDA RAZOÁVEL.

Ainda que revestidos das formalidades essenciais, os recibos não constituem prova absoluta das despesas médicas. É legítima a exigência de prova complementar para a confirmação dos pagamentos quando há dúvida razoável no tocante à regularidade das deduções pleiteadas, considerando-se o valor e a natureza dos dispêndios. Na falta de comprovação do efetivo desembolso, mantém-se a glosa das despesas médicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Rodrigo Lopes Araújo e Rayd Santana Ferreira que davam provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleber Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo e Virgílio Cansino Gil (suplente convocado).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2401-007.492 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10680.012823/2007-12

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE), por meio do Acórdão nº 02-25.053, de 04/01/2010, cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação apresentada, mantendo as alterações promovidas na declaração de rendimentos da pessoa física (fls. 44/52):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002

DESPESAS MÉDICAS. EFETIVO DESEMBOLSO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, podendo ser exigida a demonstração do efetivo desembolso e da prestação dos serviços.

Impugnação Improcedente

Em face da contribuinte foi lavrado **Auto de Infração**, relativo ao exercício de 2003, ano-calendário de 2002, decorrente de procedimento de revisão da Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF), em que a fiscalização apurou dedução indevida de despesas médicas, no montante de R\$ 20.000,00 (fls. 06 e 41/43).

O auto de infração alterou o resultado da sua Declaração de Ajuste Anual (DAA), exigindo-se imposto suplementar, juros de mora e multa de ofício.

Cientificada da autuação em 20/08/2007, a contribuinte impugnou a exigência fiscal no prazo legal (fls. 02/04 e 38).

Intimada por via postal em 25/02/2010 da decisão do colegiado de primeira instância, a recorrente apresentou recurso voluntário no dia 17/03/2010, no qual aduz, em síntese, os seguintes argumentos de fato e direito para o restabelecimento das despesas médicas (fls. 53/55 e 57):

(i) as despesas médicas apresentadas na sua declaração de rendimentos são verídicas, corroboradas pelos recibos emitidos pelos profissionais de saúde;

(ii) os recibos apresentados, revestidos das formalidades, são prova suficiente para comprovar as despesas incorridas no ano-calendário; e

(iii) os valores dos pagamentos foram declarados como receitas pelos prestadores dos serviços.

É o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 2401-007.492 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10680.012823/2007-12

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

Juízo de admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Mérito

Neste recurso voluntário, cinge-se a matéria controvertida à glosa das seguintes despesas médicas, por falta de comprovação do efetivo pagamento, totalizando a quantia de R\$ 20.000,00 (fls. 36 e 41/43):¹

(i) Lidce de Freitas Castro, psicóloga, no importe de R\$ 5.000,00 (fls. 07);

(ii) Beatriz de Silva S. Cruz, psicóloga, no valor de R\$ 5.000,00 (fls. 08); e

(iii) Caroline Rezende Silveira Baia Alves, dentista, no valor de R\$ 15.000,00 (fls. 09/28).

Nos termos do acórdão de primeira instância, os recibos não possuem valor probante absoluto, de maneira que é facultado à autoridade fiscal, na hipótese de dúvidas sobre os dispêndios, exigir elementos adicionais de prova que confirmem a realização dos serviços e/ou os pagamentos das despesas médicas.

Pois bem. Para a recorrente a lei prevê a forma de comprovação das deduções médicas mediante apresentação de recibos de pagamento, revestidos de certas formalidades essenciais. Exibido o comprovante, como determina a lei, cumprida estará a obrigação fiscal do contribuinte.

Minha interpretação, contudo, é distinta. Com respeito à dedução de despesas médicas, confira-se o que prescreve a legislação tributária, por intermédio do Regulamento do Imposto de Renda, veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), vigente à época dos fatos geradores:

(...)

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

¹ A fiscalização não acatou com dedução a título de despesas médicas o valor de R\$ 25.000,00, correspondente ao somatório dos pagamentos aos profissionais de saúde. Porém, equivocadamente, glosou apenas R\$ 20.000,00, o que levaria ao agravamento da exigência inicial, mediante lançamento complementar. De qualquer modo, tal fato é irrelevante para o deslinde do presente processo.

(...)

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, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

(...)

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 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;

(...)

Como se observa, a legislação tributária faculta ao contribuinte proceder à dedução de despesas médicas e/ou de hospitalização relacionadas ao seu tratamento ou de seus dependentes para fins fiscais.

As despesas médicas devem estar especificadas e comprovadas mediante documentação hábil e idônea. Para efeito de dedução dos rendimentos, é pressuposto a prestação de serviço na área de saúde ao declarante e/ou seu dependente, além do pagamento ao profissional no respectivo ano-calendário.

Por via de regra, o recibo de quitação e/ou a nota fiscal foram eleitos pelo legislador como documentos hábeis para a comprovação da realização da despesa médica, os quais devem conter, pelo menos, a indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem recebeu o pagamento.

Entretanto, tais documentos não constituem uma prova absoluta da despesa médica, podendo a autoridade fiscal solicitar a exibição de elementos específicos de convicção a respeito da efetiva prestação do serviço e/ou do desembolso financeiro da importância neles registrada.

Com efeito, o recibo prova a declaração, mas não é prova cabal do fato nele declarado. Além do que a presunção de veracidade da declaração opera-se somente em relação às partes diretamente envolvidas na operação, não alcançando terceiros, entre os quais o Fisco, que pode decidir pela intimação do contribuinte para mostrar elementos adicionais ao recibo e/ou a nota fiscal.

A legislação tributária outorga competência à autoridade fiscal para que exerça um juízo sobre a necessidade e a pertinência de apresentação de prova complementar pelo declarante, como forma de dar efetividade à sua atribuição legal de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias.

Negar tal permissão significa avançar indevidamente sobre a condução da ação fiscalizadora estatal, restringindo o dever legal de investigação dos fatos, devidamente autorizado pela norma regulamentar.

De modo algum a determinação de prova adicional da efetividade do pagamento conflita com a presunção de boa-fé do contribuinte, porquanto não se cogita, naquele momento, da existência de má-fé do fiscalizado, mediante a prática de atos de falsidade, que levaria à aplicação de penalidade majorada.

Independentemente da apresentação dos recibos referentes aos pagamentos, o ônus probatório de comprovar o efetivo desembolso associado às despesas médicas pode ser atribuído a todo contribuinte que faça uso de deduções na sua declaração anual de rendimentos, na medida em que a despesa médica reduz a base de cálculo do imposto de renda.

Nesse sentido, tem decidido a 2ª Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme ementa do julgado a seguir copiado:

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

Exercício: 2006

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE ELEMENTOS DE PROVA ADICIONAIS. POSSIBILIDADE

A apresentação de recibo, por si só, não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais, tais como provas da efetiva prestação do serviço e de seu pagamento.

(Acórdão nº 9202-008.311, de 24/10/2019, da relatoria do conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa).

Sendo assim, não é lícito ao contribuinte simplesmente eximir-se do ônus probatório com a afirmação de que o recibo de pagamento é apto por si só para a comprovação da despesa médica. Consequência disso é que uma vez insatisfatórios os documentos apresentados e/ou esclarecimentos prestados pelo contribuinte, não há óbice à realização do lançamento de ofício para desconsiderar as deduções que o declarante não logrou êxito em comprová-las.

Não se cuida de inversão do ônus probatório, porque a prova continua na incumbência de quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado, segundo a tradicional distribuição do ônus probante.

Realmente, é o contribuinte que pretende utilizar pagamentos de despesas médicas como dedução da base de cálculo do imposto de renda, pertencendo-lhe o ônus quanto à comprovação e justificação das deduções, a partir do momento que demandado para tal, de maneira que não parem dúvidas sobre o direito subjetivo reivindicado. Caso não cumpra suas atribuições, arcará com as consequências do próprio descumprimento, isto é, terá a despesa médica glosada.

No curso do procedimento fiscal, a contribuinte apresentou os recibos das despesas médicas (fls. 07/28). Nada obstante, tais recibos foram considerados insuficientes para a comprovação das deduções pleiteadas, tendo o agente fazendário procedido à intimação do contribuinte para comprovar o efetivo pagamento das despesas, de maneira a evidenciar os desembolsos realizados.

Eis os motivos declinados pela autoridade lançadora (fls. 41/43):

(...) A DIRPF apresentada pela contribuinte incidiu em malha fiscal, parâmetro DESPESAS MÉDICAS.

Calcado no art. 73 do Dec. 3000/99 e atualizações, onde se acha explicitado que deduções exageradas estão sujeitas à efetiva comprovação a juízo da autoridade lançadora e que, nos termos do Acórdão CSRF/01 1.458/92 (DOU de 19/01/95) para gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas não basta a disponibilidade de simples recibos, sem vinculação dos efetivos pagamentos, o contribuinte foi intimado a apresentar Recibos e Notas Fiscais de Prestação de Serviço e comprovar os efetivos pagamentos das despesas realizadas com Carolina Rezende Silveira Baia Alves; Lidce de Freitas Castro e Beatriz de Silva S. Cruz.

Em atendimento à Intimação, o contribuinte trouxe aos autos apenas recibos expedidos pelos profissionais acima nominados e uma informação de que os pagamentos foram realizados com dinheiro que geralmente recebia de clientes e de alguns cheques seus.

Nenhuma cópia microfilmada de cheques ou saques em contas bancárias foi disponibilizado visando atestar a efetividade dos pagamentos declarados.

Por falta de comprovação do efetivo pagamento, nos termos da intimação expedida, não foram acatados ,como dedução a título de despesas médicas, os valores relacionados na declaração do contribuinte relativo aos profissionais citados , no total de R\$20.000,00

(...)

Com efeito, para o ano-calendário de 2002, os pagamentos pelos serviços declarados, no total de R\$ 20.000,00, relativos a atendimento psicológico e tratamento odontológico, mostram-se expressivos, o que justifica, por si só, o aprofundamento da investigação.

É certo que as perturbações da saúde manifestam-se em qualquer idade, afetando inclusive os mais jovens, o que requer, muitas vezes, procedimentos continuados para a melhoria da qualidade de vida. Em tal situação, a contribuinte poderia prestar os esclarecimentos relevantes sobre as despesas médicas, acompanhados de documentos comprobatórios do tratamento de saúde, para fins de convicção da extensão dos gastos financeiros. Contudo, não se prontificou a aclarar os fatos.

Pelo contrário, com o discurso que os recibos apresentados, por si só, são hábeis para fazer prova dos pagamentos e da realização dos serviços, as alegações de defesa confirmam a relutância da recorrente em adotar esforço concreto para comprovar a efetividade dos dispêndios realizados.

A legislação tributária não prevê um meio de pagamento pré-definido para as despesas médicas, admitindo-se, entre outros, cheques, transferências bancárias, depósitos em conta e quitação em espécie. Porém, em qualquer caso, as operações estão sujeitas à comprovação perante o Fisco, caso solicitada, cabendo ao declarante suportar o ônus da prova quando instado a fazê-lo.

Mesmo na hipótese de pagamento em espécie ao psicólogo e dentista é possível apresentar elementos adicionais de prova, tais como saques em datas e valores compatíveis, não configurando prova inexequível.

Para fins de comprovação, não se impõe a obrigatoriedade de coincidência entre datas e valores, apenas a existência de correlação com os dispêndios atribuídos aos serviços realizados pelos profissionais de saúde, com base em seriedade e convergência do conjunto probatório.

Aparentemente, a produção da prova complementar não seria tarefa difícil, ainda mais quando os rendimentos declarados pela contribuinte são oriundos de pessoas jurídicas, que usualmente efetuam os pagamentos mediante crédito em conta da pessoa física (fls. 34/36).

O oferecimento à tributação das receitas recebidas pelas psicólogas e pelo dentista seria um indício da efetiva prestação dos serviços, porém, não garante a dedutibilidade das despesas médicas, conforme explicado pelo acórdão de primeira instância, uma vez que a dedução está condicionada à comprovação do tratamento de saúde e da vinculação dos pagamentos aos serviços prestados.

É inviável a pretensão de criar uma ligação irrefutável entre incidência tributária sobre os rendimentos do prestador dos serviços e dedução dos pagamentos efetuados a título de despesas médicas.

Nesse cenário, portanto, há dúvida razoável que enseja elementos adicionais para a comprovação das despesas médicas incorridas pela contribuinte. À mingua de prova do efetivo pagamento das despesas, mantenho a glosa de dedução a esse título.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess