



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.006364/2007-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.482 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de fevereiro de 2020
Recorrente MARCOS KLEINER
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.

Os recibos não constituem prova absoluta das despesas médicas, ainda que revestidos das formalidades essenciais. 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.

DESPESAS MÉDICAS. PAGAMENTOS EFETUADOS EM ESPÉCIE. ÔNUS DA PROVA.

Inexiste vedação ao pagamento de despesas médicas em espécie, todavia fica o declarante com o ônus de comprovar a efetiva transferência dos recursos financeiros aos profissionais de saúde, quando instado a fazê-lo, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, a exemplo de extratos bancários com saques em datas e valores compatíveis com os recibos firmados pelos prestadores de serviços.

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO INDEVIDA. ALEGAÇÃO DE LAPSO MATERIAL NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Após o início do procedimento fiscal, constatada a dedução indevida de despesas médicas, ainda que decorrente de lapso no momento do preenchimento da declaração de ajuste anual da pessoa física, é cabível a multa de ofício sobre o imposto de renda suplementar que resulta da glosa efetivada pela fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro Rayd Santana Ferreira que dava provimento parcial ao recurso para restabelecer as deduções com despesas médicas no valor de R\$ 19.100,00.

(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).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (DRJ/CTA), por meio do Acórdão n.º 06-24.429, de 17/11/2009, cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação, mantendo as alterações promovidas na declaração de rendimentos (fls. 49/56):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se como não-impugnada a parte do lançamento com a qual o contribuinte concorda ou não se manifesta expressamente.

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. CONDIÇÕES.

As despesas médicas pagas pelo contribuinte, relativas ao seu próprio tratamento ou de seus dependentes são dedutíveis na Declaração de Ajuste Anual, desde que devidamente comprovadas.

CANCELAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO. IMPROCEDÊNCIA. RESPONSABILIDADE OBJETIVA DA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. CARÁTER VINCULADO DA ATIVIDADE ADMINISTRATIVA

Estando prevista em lei a aplicação da multa de ofício, quando verificado o descumprimento da legislação tributária, é impossível o seu cancelamento, ante o caráter vinculado da atividade administrativa de lançamento, mesmo nos casos de alegação de falta de intenção de lesar o Fisco, porque a responsabilidade na infração à legislação tributária é objetiva.

JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões judiciais, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Improcedente

Em face do 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\$ 25.172,43 (fls. 14/19).

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.

Cientificado da autuação em 08/05/2007, o contribuinte impugnou a exigência fiscal no prazo legal (fls. 02/13 e 44).

Intimado por via postal em 18/02/2010 da decisão do colegiado de primeira instância, o recorrente apresentou recurso voluntário no dia 19/03/2010, no qual aduz, em síntese, os seguintes argumentos de fato e direito para o restabelecimento das despesas médicas (fls. 57/59 e 60/76):

(i) no caso do plano de saúde da UNIMED, o contribuinte equivocou-se no preenchimento da sua declaração de rendimentos do ano-calendário, pois digitou a quantia de R\$ 4.469,90, em vez do valor correto de R\$ 1.469,60 para a despesa médica;

(ii) cuida-se de flagrante equívoco de digitação, que, embora justifique a glosa da parcela excedente da despesa médica declarada, não autoriza a aplicação de multa de ofício sobre o valor de R\$ 3.000,00;

(iii) o recibo de pagamento revestido das formalidades legais é prova hábil para comprovar o efetivo dispêndio dos valores nele representados, conforme atesta a jurisprudência administrativa;

(iv) com base nos documentos acostados ao processo administrativo, resta demonstrada a necessidade dos serviços contratados de psicoterapia, fisioterapia e odontologia, haja vista a idade, as condições de saúde e as dificuldades de locomoção do contribuinte; e

(v) são pequenos os valores das despesas médicas, tomados individualmente por recibo, o que confirma a possibilidade de pagamento em moeda corrente.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 2401-007.482 - 2ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.006364/2007-45

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 e da realização dos tratamentos de saúde, através de exames, laudos e receiptuários, totalizando a quantia de R\$ 19.100,00 (fls. 14/19 e 39/42):

(i) Guilherme Frederico M L de Lacerda, odontólogo, no importe de R\$ 5.000,00 (fls. 23/25);

(ii) Raquel A Marcinichen Ribeiro, psicóloga, no valor de R\$ 4.100,00 (fls. 26/29); e

(iii) Jaqueline M Sarmiento, fisioterapeuta, no montante de R\$ 10.000,00 (fls. 30/33).

Além disso, o recorrente contesta a multa de ofício sobre o imposto resultante da glosa de R\$ 3.000,00 referente a valores declarados como pagos à Cooperativa UNIMED Curitiba.

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.

Em contrapartida, segundo o recorrente é válida 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.

Despesas Médicas

Pois bem. 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 n.º 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 n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

(...)

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 n.º 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei n.º 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 n.º 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, o contribuinte apresentou os recibos das despesas médicas, porém foram considerados insuficientes para a comprovação das deduções pleiteadas (fls. 23/33).

O agente fazendário condicionou a dedutibilidade das despesas médicas à comprovação pelo contribuinte do tratamento de saúde, mediante laudos e exames, e da forma utilizada para efetuar os pagamentos aos prestadores de serviço, com apresentação de cópias de cheques, extratos bancários de transferências e/ou saques, ou qualquer outra, compatível em datas e valores.

Parece-me implícito que a autoridade fiscal solicitou a apresentação de prova da efetividade dos pagamentos em virtude de possível incompatibilidade na dedução, considerando o valor e a natureza das despesas médicas.

Com efeito, para o ano-calendário de 2002, os pagamentos pelos serviços declarados, no total de R\$ 19.100,00, distribuídos entre fisioterapeuta, psicóloga e odontólogo, mostram-se expressivos, o que justifica, por si só, o aprofundamento da investigação.

Ao contrário da percepção do recurso voluntário, o valor individual de cada recibo não é pequeno, tendo em conta que são despesas incorridas e pagas no ano de 2002, quando vigente o salário mínimo de R\$ 200,00. Os recibos mensais variam entre R\$ 300,00 a R\$ 1.000,00, com predomínio deste último valor.

Com o discurso que os pagamentos foram efetuados aos profissionais de saúde em espécie, compatíveis com os recibos apresentados, as alegações de defesa confirmam a relutância do recorrente em adotar algum 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 fisioterapeuta, psicólogo e dentista é viável 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.

Como bem asseverou a decisão de piso, o contribuinte não comprova a saída de tais recursos de sua conta bancária. Aparentemente, a produção da prova complementar não seria tarefa difícil, ainda mais quando a quase totalidade dos rendimentos declarados pelo contribuinte são oriundos de pessoas jurídicas, os quais presumidamente têm circulação pelas suas contas bancárias, enquanto os rendimentos recebidos de pessoas físicas não são hábeis para justificar os pagamentos de despesas médicas, dado o diminuto montante declarado pelo recorrente (fls. 39/42).

Não é surpreendente que pessoas tenham problemas de saúde ao longo de sua vida e, muitas vezes, há a necessidade de tratamento continuado através de sessões de fisioterapia e psicologia, como assinala o recorrente. No entanto, isso não afasta a obrigatoriedade de transparência perante o Fisco quanto aos pagamentos das despesas médicas que o contribuinte pretende deduzir do imposto de renda.

Não se funda a autuação fiscal em falsidade documental, mas na ausência de comprovação da efetividade do pagamento e da prestação do serviço. No caso concreto, a apresentação dos recibos não leva à plena convicção das despesas médicas.

Nesse cenário, há dúvida razoável que enseja elementos adicionais para a comprovação das despesas médicas incorridas pelo contribuinte no valor total de R\$ 19.100,00. À mingua de prova do efetivo pagamento das despesas, mantenho a glosa de dedução a esse título.

Multa de Ofício

Com a impugnação não houve contestação da glosa de R\$ 3.000,00 relativa às despesas com o plano de saúde da UNIMED. O contribuinte afirma que declarou equivocadamente o valor de R\$ 4.469,60, quando só existe comprovação do pagamento de R\$ 1.469,60.

É flagrante o equívoco, segundo afirma, cometido por uma pessoa idosa que não possui intimidade com computadores e meios eletrônicos, já que o declarante digitou “4” em vez de “1”, sem perceber a troca. Constata-se que todos os demais números são os mesmos, até os centavos estão corretos.

Logo, está-se diante de erro de fato. O recorrente concorda com a glosa efetivada no importe de R\$ 3.000,00, mas sem a incidência da multa.

Pois bem. Ao examinar a controvérsia, o acórdão de primeira instância destacou que a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe do dolo ou culpa na conduta do agente, de acordo com o art. 136 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN).

A multa de ofício de 75% é devida em razão da falta de pagamento do tributo, falta de declaração ou de declaração inexata prestada pelo contribuinte, com fundamento no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

No presente caso, a pessoa física deduziu valor inexistente a título de despesas médicas, no montante de R\$ 3.000,00, que produziu o efeito de reduzir a base de cálculo do imposto de renda para o ano-calendário de 2002.

Transcreve o recurso voluntário precedente do Superior Tribunal de Justiça para defender a possibilidade de afastar a aplicação da multa. Entretanto, o julgado diz respeito à situação distinta dos autos, pois naquele caso não implicou a alteração da base de cálculo do imposto devido no ajuste anual.

Concordo que plausível a explicação de mero lapso material na digitação do valor da despesa com o plano de saúde da UNIMED, quando da elaboração da DAA 2003/2002, ausente qualquer intenção de lesar a Fazenda Pública, todavia não tem o condão de afastar a aplicação da penalidade.

Com efeito, não é legítimo excluir a culpa do declarante, visto que o comportamento esperado, antes da entrega da DAA, é exatamente fazer a revisão de todos os dados inseridos na declaração, com o propósito de identificar as eventuais incorreções que comprometem a veracidade das informações prestadas, a partir do confronto com o respectivo suporte documental.

À vista disso, não existem dúvidas sobre a interpretação da lei tributária quanto à subsunção dos fatos, apta a demandar à aplicação do art. 112 do CTN.

A tributação do imposto de renda não utiliza a técnica do “lançamento por declaração”, a que alude o art. 147 do CTN, mas sim se processa mediante o denominado “lançamento por homologação”, no qual o contribuinte identifica as matérias de fato, aplica o direito, calcula o tributo devido e, na hipótese de imposto a pagar, antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade tributária.

Em que pese viável a aplicabilidade do art. 147 do CTN em algumas situações, por analogia, ao “lançamento por homologação”, o contribuinte perdeu a espontaneidade da retificação dos erros contidos na declaração quando intimado da abertura do procedimento de revisão da DAA 2003/2002. De fato, houve perda da espontaneidade a partir do início do procedimento de fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias associadas à dedutibilidade das despesas médicas (art. 7º, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972).

Dessa feita, não está livre da imposição de multa o erro quando verificado o descumprimento da legislação tributária que acarreta a exigência de imposto de renda suplementar para o ano-calendário.

Sendo assim, a decisão de piso não merece reforma.

Conclusão

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess