



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.011144/2007-33
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.480 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de fevereiro de 2020
Recorrente EDIVAL AFONSO BRUSTULIN
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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a despesa médica no valor de R\$ 240,00. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo, Rayd Santana Ferreira e Virgílio Cansino Gil que davam provimento ao recurso. Vencida em primeira votação a conselheira Miriam Denise Xavier que negava provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson 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 2401-007.480 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.011144/2007-33

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 nº 06-25.213, de 26/01/2010, cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação, mantendo as alterações promovidas na declaração de rendimentos (fls. 33/37):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

DEDUÇÕES. ÔNUS DA PROVA.

Havendo dúvidas quanto à regularidade das deduções, cabe ao contribuinte o ônus da prova.

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO.

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

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\$ 18.600,00 (fls. 13/17).

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 21/08/2007, o contribuinte impugnou a exigência fiscal no prazo legal (fls. 02/05 e 31).

Intimado por via postal em 08/02/2010 da decisão do colegiado de primeira instância, o recorrente apresentou recurso voluntário no dia 09/03/2010, no qual aduz, em síntese, os seguintes argumentos de fato e direito para o restabelecimento das despesas médicas (fls. 38/40 e 43/50):

(i) no curso do procedimento fiscal, o contribuinte apresentou diversos recibos cuja soma dos seus valores é equivalente à importância total deduzida como despesas médicas no ano-calendário de 2002;

(ii) adicionalmente, o recorrente juntou declarações dos profissionais de saúde confirmando os recebimentos e a efetividade dos serviços prestados;

(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) o acórdão de primeira instância pretende manter a glosa das despesas médicas com fundamento na inversão do ônus da prova; e

(v) para que a fiscalização requirite prova adicional do pagamento da despesa médica é necessário, antes de tudo, verificar se o beneficiário dos pagamentos não ofereceu os valores recebidos pelos serviços médicos à tributação do imposto de renda.

É o relatório.

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\$ 18.600,00 (fls. 14/15 e 27/30):

(i) Fernanda Albuquerque, fisioterapeuta, no importe de R\$ 3.020,00 (fls. 06/07);

(ii) Mauro Pessoa Gebran, odontólogo, no valor de R\$ 2.200,00 (fls. 08);

(iii) Sérgio Minami, no montante de R\$ 240,00;

(iv) Vanessa Ghedin Biancho, psicóloga, no importe de R\$ 3.200,00 (fls. 09); e

(v) Oscar Dias Pimpão Júnior, odontólogo, no valor de R\$ 9.940,00 (fls. 10/12).

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 o 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).

(...)

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, o contribuinte apresentou os recibos das despesas médicas, embora tenha havido a juntada deles no processo administrativo. Os prestadores dos serviços confirmaram a emissão dos recibos (fls. 06/12).

Os recibos foram considerados insuficientes para a comprovação da dedução pleiteada, tendo o agente fazendário procedido à intimação do contribuinte para comprovar o efetivo pagamento das despesas, de maneira a evidenciar os desembolsos realizados com o tratamento de saúde.

A fiscalização não deixou consignou os motivos pelos quais condicionou a dedutibilidade da despesa médica à comprovação do efetivo pagamento. Apesar disso, submetida a questão ao contencioso administrativo fiscal, cabe a avaliação pelo julgador da adequação da exigência de prova adicional da despesa.

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 da despesa médica declarada.

Com efeito, para o ano-calendário de 2002, os pagamentos pelos serviços declarados, no total de R\$ 18.360,00, distribuídos entre fisioterapeuta, psicóloga e odontólogos, mostram-se expressivos, o que justifica, por si só, o aprofundamento da investigação.

Faço uma ressalva com respeito à despesa médica com o profissional Sérgio Minami, no valor de R\$ 240,00, na qual não é possível identificar este ou aquele motivo para a exigência de prova adicional. Nessas circunstâncias, para fins de manter a coerência com o raciocínio antes descrito no voto, cabe restabelecer a despesa médica declarada, no importe de R\$ 240,00.

Com o discurso que os pagamentos, em quase sua totalidade, 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 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, como destacou a decisão de piso, a produção da prova complementar não seria tarefa difícil, ainda mais quando os rendimentos declarados pelo contribuinte são oriundos de aposentadoria, indenização judicial e rendimentos de aplicações financeiras, os quais presumidamente têm circulação pelas suas contas bancárias e de investimentos (fls. 27/30).

Embora o acórdão recorrido assuma a existência de uma inversão do ônus da prova, disso, efetivamente, não se trata, conforme já explicado alhures, eis que cabe ao contribuinte demonstrar os fatos que afirma para a dedução da base de cálculo 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.

No âmbito da segunda instância administrativa, não é correto afirmar que a jurisprudência consolidou-se ao longo do tempo no sentido do recibo como prova hábil e suficiente para comprovar os dispêndios com despesas médicas, cabendo à autoridade fiscal desqualificá-lo para demandar a produção de prova adicional pelo contribuinte.

A matéria sempre foi controvertida, com posicionamentos divergentes. Por essa razão, os precedentes copiados no recurso voluntário, favoráveis ao ponto de vista do recorrente, representam apenas uma das vertentes sobre o tema.

Finalmente, eventual confirmação da tributação das receitas recebidas pelo fisioterapeuta, psicólogo e dentista seria um indício da efetiva prestação dos serviços, porém não garante a dedutibilidade das despesas médicas, uma vez que a dedução está condicionada à comprovação do efetivo 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 dos beneficiários e dedução dos pagamentos efetuados a título de despesas médicas.

Nesse cenário, portanto, há dúvida razoável que enseja, necessariamente, elementos adicionais para a prova das despesas médicas incorridas pelo contribuinte no valor de R\$ 18.360,00. À míngua da comprovação do efetivo pagamento dessas despesas, mantenho a glosa de dedução a esse título.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL para restabelecer a despesa médica no valor de R\$ 240,00.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess