



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13799.000176/2009-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-009.042 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de janeiro de 2021
Recorrente CLÁUDIO MOLINARDI NARDINELLI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

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.

LIVRO-CAIXA. TRABALHO NÃO ASSALARIADO. DEDUÇÃO DE DESPESAS. REQUISITOS.

O médico que aufera rendimentos do trabalho não assalariado pode deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora, desde que escrituradas em livro-caixa e comprovada a sua veracidade mediante documentação hábil e idônea. As deduções não poderão exceder à receita mensal da atividade durante o ano-calendário a que se referem, embora permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro.

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 a despesa médica no valor de R\$ 15.000,00.

(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 André Luís Ulrich Pinto (suplente convocado).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (DRJ/SP2), por meio do Acórdão n.º 17-54.185, de 21/09/2011, cujo dispositivo considerou procedente em parte a impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário (fls. 41/47):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2006

GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS.

O direito às deduções de despesas médicas, condiciona-se à comprovação não só da efetividade dos serviços prestados, mas também dos correspondentes pagamentos e ainda, que sejam relacionadas ao tratamento do próprio contribuinte ou seus dependentes, sendo incabível a dedução na hipótese de não se caracterizar a relação de dependência. Art. 35, da Lei 9.250/95.

DESPESA DE INSTRUÇÃO.

Somente são dedutíveis os pagamentos das despesas com instrução, se efetuados a estabelecimentos de ensino nos termos do Art. 8º, II, b da Lei 9.250/95, não havendo previsão para dedução de gastos com cursos livres.

DEDUÇÃO DE DEPENDENTE.

Somente é cabível a dedução do dependente cuja relação tenha sido comprovada com documentos idôneos, devendo ser excluídos da declaração de Ajuste os dependentes que tenham apresentado declaração em separado e, por conseguinte, as deduções relacionadas.

DESPESAS LANÇADAS EM LIVRO CAIXA.

A dedução de despesas de livro caixa está sujeita a comprovação com documentos idôneos, não bastando a mera inserção dos dados na declaração de ajuste. Artigo 73, caput e §1º do Decreto 3.000/99.

Impugnação Procedente em Parte

Em face do contribuinte foi emitida **Notificação de Lançamento** relativa ao exercício de 2007, ano-calendário de 2006, decorrente de procedimento de revisão da Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF), em que a fiscalização apurou as seguintes infrações (fls. 03/11):

(i) dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 27.643,50; (ii) dedução indevida com despesa de instrução, no montante de R\$ 2.373,84; (iii) dedução indevida com dependentes, no valor de R\$ 1.516,32; (iv) omissão de rendimentos do trabalho recebidos de pessoa jurídica, no valor de R\$ 2.554,99; e (v) dedução indevida de despesas de livro-caixa, no importe de R\$ 43.477,33.

A Notificação de Lançamento alterou o resultado de sua Declaração de Ajuste Anual (DAA), exigindo imposto suplementar, juros de mora e multa de ofício.

O contribuinte foi cientificado da autuação em 30/03/2009 e impugnou a exigência fiscal (fls. 02 e 37).

Intimado por via postal em 14/10/2011 da decisão do colegiado de primeira instância, o recorrente apresentou recurso voluntário no dia 16/11/2011, conforme carimbo de protocolo, no qual aduz os seguintes argumentos de fato e de direito (fls. 50/52 e 54/66):

(i) a despesa com o psicólogo Plínio Cruz Lara Júnior, já falecido, está comprovada através do recibo de honorários profissionais datado de 30/12/2006, no importe de R\$ 15.000,00;

(ii) o recibo é idôneo, revestido das formalidades legais, referente aos serviços de psicologia prestados no ano-calendário de 2006, não devendo ser considerado prova ineficaz ou imprestável para efeito de dedução da despesa;

(iii) quanto às deduções de livro-caixa, os correspondentes documentos comprobatórios dos lançamentos estão anexados ao recurso voluntário, devendo ser admitidos como prova da veracidade e certeza da regularidade dos dispêndios, com fulcro no princípio da verdade material;

(iv) ausente a demonstração da inidoneidade dos lançamentos escriturados no livro-caixa, é inverossímil que nenhum documento seja hábil para comprovar a efetividade das despesas da atividade de autônomo; e

(v) uma vez admitidos como meio de prova idôneo o livro-caixa e os documentos que o acompanham, restará comprovada a improcedência da glosa levada a cabo na decisão recorrida.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 2401-009.042 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13799.000176/2009-11

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.

Admissibilidade de novos documentos

De acordo com a fiscalização, não houve apresentação do livro-caixa escriturado, com a comprovação de todas as receitas e despesas.

Na impugnação, o contribuinte alegou que anteriormente, a partir de um resumo anual, havia encaminhado à fiscalização todas as despesas lançadas no consultório, de maneira que, para atender à notificação fiscal, realizava naquele momento a juntada do livro-caixa devidamente escriturado.

Por sua vez, para efeito de manter a glosa, o acórdão de primeira instância afirmou que o contribuinte apresentou com a impugnação apenas a cópia do livro-caixa, desacompanhada de suporte documental, não havendo nos autos comprovação da efetividade das despesas mediante documentação hábil.

O apelo recursal está acompanhado do livro-caixa e comprovantes de despesas (fls. 68/81, 82/263 e 265/269).

Pois bem. Formalizado há mais de dez anos, o processo administrativo é carente da instrução do dossiê fiscal, não sendo possível confirmar quais os documentos que foram efetivamente apresentados ao agente fiscal pelo contribuinte. Por sua vez, não há indícios que o órgão julgador procurou diligenciar para identificar a existência de cópias de documentos nos arquivos da fiscalização, valendo-se tão só do acervo documental dos autos.

No processo administrativo fiscal, a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em fase posterior, salvo nas seguintes hipóteses (art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972):

Art. 16 (...)

§ 4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Apenas com a decisão de piso, restou evidente para o contribuinte sobre a necessidade da apresentação do livro-caixa e dos respectivos documentos comprobatórios dos lançamentos contábeis para fazer prova da regularidade das deduções pleiteadas no processo administrativo.

Nesse cenário, a juntada de prova documental após a impugnação destina-se a contrapor as razões trazidas aos autos pelo acórdão recorrido e, portanto, restam demonstradas as condições para apreciação da documentação pela autoridade julgadora, passando a integrar o conjunto probatório do processo.

Mérito

(i) Despesas Médicas

A fiscalização procedeu à glosa da despesa médica de R\$ 15.000,00, com a seguinte descrição dos fatos (fls. 05):

(...)

Glosa de Despesas Médicas

A) R\$ 15.000,00: pagamento declarado a Plínio Cruz Lara Junior (Psicólogo). Apresentou apenas uma declaração com valor anual, não apresentou os recibos mensais emitidos nas épocas das prestações dos serviços. Não comprovou o efetivo pagamento das despesas médicas, conforme solicitado no Termo de Intimação Fiscal n.º 493/2008.

(...)

Quanto à dedução das despesas com o psicólogo Plínio Cruz Lara Júnior, o contribuinte alega que realizou todos os pagamentos em dinheiro, comprovados pelo recibo único emitido pelo profissional, no dia 30/12/2006, no valor de R\$ 15.000,00 (fls. 264).

Pois bem. 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 (art. 8º, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995).

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 pairam 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 agente fazendário condicionou a dedutibilidade à comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas. Não foram apresentados recibos mensais, condizente com a frequência das sessões com o psicólogo, tampouco esclarecido o tratamento de saúde ao longo do ano-calendário.

Parece-me claro que a autoridade fiscal solicitou a apresentação de prova adicional em virtude de possível incompatibilidade na dedução, considerando o valor e a natureza das despesas médicas.

Com efeito, para o ano-calendário de 2006, são expressivos os pagamentos ao psicólogo pelos serviços prestados, no total de R\$ 15.000,00, justificando, por si só, o aprofundamento da investigação.

A partir do discurso da realização de pagamentos em dinheiro ao profissional, compatíveis com o recibo emitido ao final do ano-calendário, 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 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.

Nesse cenário, há dúvida razoável que enseja elementos adicionais para a comprovação das despesas médicas incorridas pelo contribuinte no valor total de R\$ 15.000,00, com um único prestador de serviços. À mingua de prova do efetivo pagamento das despesas, mantenho a glosa de dedução a esse título.

(ii) Despesas de Livro-Caixa

O médico que auferir rendimentos do trabalho não assalariado pode deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora, desde que escrituradas em livro-caixa e comprovada a veracidade mediante documentação hábil e idônea (art. 6º, da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990).

Pois bem. A autoridade lançadora glosou a importância de R\$ 43.477,33, a título de despesas de livro-caixa declaradas pelo contribuinte no ano-calendário de 2006.

O livro-caixa apresentado contém 14 (quatorze) folhas e registra cronologicamente as receitas e despesas da atividade do consultório médico. O somatório das receitas para o ano-calendário é R\$ 10.800,00, enquanto as despesas lançadas correspondem a R\$ 43.486,45 (fls. 68/81).

Para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, as deduções não poderão exceder à receita mensal da atividade durante o ano-calendário a que se referem, embora permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro. Em outras palavras, fica limitada ao valor dos rendimentos recebidos do trabalho não assalariado (art. 6º, § 3º, da Lei nº 8.134, de 1990).

As despesas de custeio escrituradas em livro-caixa podem ser deduzidas independentemente de as receitas serem oriundas de serviços prestados como autônomo a pessoa física ou jurídica. Porém, todos os rendimentos do trabalho não assalariado devem estar escriturados no livro-caixa.

No presente caso, se comprovada a veracidade das despesas, a dedução estaria limitada ao importe anual de R\$ 10.800,00. Não obstante, o conjunto probatório acostado ao processo administrativo é deficiente.

As despesas são referentes à clínica médica de geriatria/gerontologia, localizada na Rua Rio Grande do Norte, 1133, Avaré (SP), onde o recorrente exerce a profissão como autônomo, atuando em conjunto com equipe multidisciplinar de profissionais de saúde, em prol do diagnóstico, tratamento e recuperação dos pacientes, composta de nutricionista, fisioterapeuta, psicóloga e fonoaudióloga (fls. 19/32 e 269).

Os comprovantes das despesas apontam para a rotina de gastos ao longo do ano-calendário de 2006 com o pagamento de aluguel do imóvel, energia elétrica, internet, telefone fixo, água e vigilância eletrônica, entre outros (fls. 82/84, 86, 88, 90, 92/93, 98, 103/106, por exemplo).

Não há prova que os profissionais de saúde são empregados, considerando os lançamentos do livro-caixa. O acervo probatório não permite assegurar que as despesas, inclusive de auxiliares, estão vinculadas exclusivamente à obtenção de receitas da atividade profissional do requerente, na condição de autônomo, sendo mais provável que os gastos contribuem também para o exercício da atividade dos demais profissionais da clínica, configurando despesas comuns, o que levaria à necessidade de algum tipo rateio.

Para a dedução de gastos é requisito que as despesas de custeio estejam perfeitamente identificadas em nome do contribuinte e endereço profissional, com base em notas fiscais e recibos, emitidos por pessoas físicas e jurídicas, documentos hábeis e idôneos para o fim a que se destinam.

Todavia, o contribuinte atesta um conjunto de despesas miúdas, como materiais de limpeza e expediente e compra de garrações de água mineral, apenas mediante cópias de pedidos, orçamentos, cupom fiscal ou outro documento desprovido de requisitos básicos, prejudicando a sua força probatória e a aceitação como prova válida (fls. 133, 176, 179, 184, 194/196, 213, 224/225, entre outros).

O livro-caixa escriturado relaciona despesas de custeio que estão vinculadas ao endereço residencial do contribuinte, domiciliado à Rua São Cristóvão, 1006, Avaré (SP), tal como a conta de telefone celular, cujo valor individual mensal é significativo em face das despesas lançadas no ano-calendário (fls. 33, 110/111, 130/131, 143/144, 166/167, 181/183, 206/207, entre outros).

É provável haver confusão patrimonial entre as despesas familiares e as despesas da atividade profissional, o que acarreta a necessidade de esclarecimentos, por exemplo, quem são os usuários dos quatro números de telefone que fazem parte da fatura mensal.

Em suma, o livro-caixa apresentado e os respectivos comprovantes de lançamentos de despesas não geram plena convicção, pelo contrário deixam dúvidas, sobre a parcela dedutível a título do trabalho não assalariado. Não tendo o contribuinte se desincumbido do ônus probatório que lhe incumbe no processo administrativo fiscal, mantém-se a glosa de despesas efetivada pela fiscalização tributária.

Conclusão

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess